

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FERNANDA MARIA KOVALSKI

**SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DE CASO APLICADO A
UMA EMPRESA DE COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS**

CURITIBA

2017

FERNANDA MARIA KOVALSKI

**SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DE CASO APLICADO A
UMA EMPRESA DE COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA em Auditoria Integral.

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

FERNANDA MARIA KOVALSKI

SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DE CASO APLICADO A UMA EMPRESA DE COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Curitiba, 30 de junho de 2017.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus por me proporcionar saúde e força para chegar até aqui, superando todas as dificuldades.

À meu Pai por compartilhar seus conhecimentos, onde também me ajudou com seu incentivo e apoio incondicional.

À minha Mãe pelo seu amor e por me encorajar nas horas difíceis de desânimo e cansaço.

À meu Irmão que como meu exemplo, sempre me apoiou em minhas decisões e proporcionou com seus conhecimentos para que houvesse melhor eficácia neste trabalho.

À meu Namorado que sempre me deu apoio e me ajudou nas dificuldades encontradas.

À todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

PENSAMENTO

“Em Deus nós confiamos, no resto nós auditamos.”

(Autor desconhecido)

RESUMO

A presença de tantos escândalos vinculados a atos fraudulentos, propinas, manipulação de demonstrações contábeis e furtos evidencia a clara importância da gerência com a busca do aperfeiçoamento nos processos executados na empresa. O sistema de controle interno é fundamental para planejar, dirigir, restringir, governar e conferir as atividades realizadas pela entidade, dando suporte a correta tomada de decisão a seus gestores. Visando a importância desse sistema, o trabalho se caracterizou como estudo de caso em uma empresa de Comércio e Beneficiamento de Cereais, onde teve como objetivo levantar as informações necessárias dos controles internos da empresa, identificando suas falhas e se necessário propor melhorias nas deficiências encontradas. As informações foram obtidas por meio de entrevistas com os funcionários, onde foi possível verificar a situação dos atuais controles internos e detectar suas deficiências. Com isso, efetuou-se uma análise da rotina de tais processos sugerindo melhorias cabíveis para um controle interno de qualidade. O trabalho teve como metodologia qualitativa e descritiva onde o fundamento teórico realizou-se por meio de pesquisa bibliográfica. Entende-se que os objetivos foram alcançados, visto que os aprimoramentos propostos nas atividades corrigirão suas falhas promovendo a continuidade da empresa no ramo da agricultura.

Palavras-chave: Auditoria. Controle interno. Aperfeiçoamento dos processos.

ABSTRACT

The presence of so many scandals related to fraudulent acts, bribes, manipulation of accounting statements and thefts shows the importance of management with the search for improvement in the processes performed in the company. The internal control system is fundamental to plan, direct, restrict, govern and verify the activities performed by the company, supporting its managers on taking the right decision. Aiming at the importance of this system, the work was characterized as a case study in a Grain Trade and Processing company, where it had as objective to gather the necessary information of the internal controls of the company, identifying its failures and if necessary propose improvements in the liabilities found. The information was obtained through interviews with the employees, in which was possible to verify the situation of the current internal controls and to detect their liabilities. With this, an analysis of the routine of such processes was made suggesting suitable improvements for an internal quality control. The work had as qualitative and descriptive methodology where the theoretical foundation was performed by means of bibliographical research. It is understood that the objectives have been achieved, since the improvements proposed in the activities will correct their failures, promoting the continuity of the company on agriculture business.

Keywords: Audit. Internal control. Process improvement.

LISTA DE FLUXOGRAMAS

FLUXOGRAMA 1 – AUDITORIA INTERNA	28
FLUXOGRAMA 2 – CONTROLE INTERNO NAS COMPRAS	69
FLUXOGRAMA 3 – CONTROLE INTERNO NAS VENDAS	71
FLUXOGRAMA 4 – CONTROLES INTERNOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ..	72
FLUXOGRAMA 5 – CONTROLES INTERNOS NO DEPARTAMENTO FINANCEIRO.....	73
FLUXOGRAMA 6 – CONTROLES REALIZADOS NO PAGAMENTO DE DESPESAS	74
FLUXOGRAMA 7 – CONTROLES INTERNOS FINANCEIRO NO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ORDENADOS	75
FLUXOGRAMA 8 – CONTROLES INTERNOS DO DEPARTAMENTO OPERACIONAL	82
FLUXOGRAMA 9 – CONTROLES INTERNOS EXPEDIÇÃO DA MERCADORIA ..	84
FLUXOGRAMA 10 – CONTROLES INTERNOS CONTABILIDADE.....	89
FLUXOGRAMA 11- CONTROLES INTERNOS DEPARTAMENTO PESSOAL ADMISSÃO	91
FLUXOGRAMA 12 – CONTROLES INTERNOS DESLIGAMENTO DE FUNCIONÁRIOS	93
FLUXOGRAMA 13 – CONTROLES INTERNOS REALIZADOS PELO DEPARTAMENTO PESSOAL NOS SALÁRIOS E DEMAIS ORDENADOS	95

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O AUDITOR INTERNO E O AUDITOR EXTERNO	18
QUADRO 2 – CARACTERÍSTICAS QUE DISTINGUEM AS AUDITORIAS	23
QUADRO 3 – LEI SARBANES- OXLEY X LEGISLAÇÃO DO BRASIL	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVOS	12
1.3	JUSTIFICATIVA	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	AUDITORIA	14
2.1.1	Tipos De Auditoria	15
2.1.2	Auditor	17
2.1.3	Auditoria Interna <i>Versus</i> Auditoria Externa	23
2.1.4	Auditoria Externa	24
2.1.5	Auditoria Interna	26
2.1.5.1	Planejamento da Auditoria Interna	29
2.1.5.2	Processo de Auditoria	30
2.1.5.3	Procedimentos de Auditoria	31
2.1.6	Papéis De Trabalho	35
2.2	CONTROLE INTERNO	37
2.2.1	Objetivos do Controle Interno	39
2.2.2	Princípios Fundamentais dos Controles Internos	41
2.2.3	Fases do Controle interno	44
2.2.4	Riscos	45
2.2.5	Testes de Avaliação	47
2.2.6	Controle Interno e suas Classificações	48
2.2.7	Limitações do Controle Interno	49
2.2.8	A Importância do Pessoal Qualificado	49
2.2.9	Controle Interno e Fraude	50
2.3	LEI SARBANES-OXLEY	52
2.4	O COSO	55
2.4.1	Matriz Tridimensional	56
3	METODOLOGIA	59
3.1	TIPOLOGIAS QUANTO AOS OBJETIVOS	59
3.1.1	Descritiva e Explicativa	59
3.2	TIPOLOGIAS QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	60

3.2.1	Estudo de Caso.....	60
3.2.2	Bibliográfica	61
3.2.3	Documental.....	61
3.3	TIPOLOGIAS QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA	62
3.3.1	Qualitativa	62
4	ESTUDO DE CASO DA EMPRESA	63
4.1.1	Área de atuação.....	65
4.1.2	Principais Clientes	65
4.1.3	Principais Fornecedores	66
4.1.4	Participação no Mercado.....	66
4.1.5	Estrutura Administrativa da Empresa	66
4.2	MAPEAMENTO DAS ÁREAS INTERNAS DA EMPRESA.....	68
4.2.1	DEPARTAMENTO COMERCIAL.....	68
4.2.2	DEPARTAMENTO FINANCEIRO	72
4.2.3	DEPARTAMENTO OPERACIONAL.....	76
4.2.3.1	Pesagem	76
4.2.3.2	Amostragem de caminhões	77
4.2.3.3	Análise e Classificação das sementes	79
4.2.3.4	Recepção, Secagem e Expedição.....	79
4.2.3.5	Limpeza e Higienização da unidade.....	85
4.2.3.6	Controle de roedores e pragas.....	85
4.2.4	Contabilidade.....	87
4.2.5	Departamento Pessoal	89
4.3	ENTREVISTA COM OS GERENTES	95
5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	101
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
	REFERÊNCIAS	107
	APÊNDICE – QUESTIONÁRIO	110

1 INTRODUÇÃO

Na presença de tantos escândalos vinculados a atos fraudulentos, propinas, manipulação de demonstrações contábeis e furtos fica claro a importância da gerência na empresa.

Para o auxílio dos diretores e administradores existem ferramentas que ajudam detectar falhas e furtos nas atividades realizadas pela empresa. Uma dessas ferramentas é a auditoria, ela analisa a veracidade das informações, por meio de exames, avaliações e comprovações. Tem como objetivo verificar se as demonstrações contábeis são fidedignas à empresa e também examinar se o controle interno esta sendo executado corretamente.

Para atingir o objetivo com eficiência na auditoria, necessita-se da aplicação de processos e técnicas descritas neste trabalho, onde também esclarece a diferença entre a auditoria interna e externa. Todavia, tem como foco o controle interno, explicando seus objetivos, suas classificações, princípios, testes e demais conceitos que o norteiam. Por fim, apresenta o desenvolvimento prático realizado em uma empresa de comércio e beneficiamento de sementes com o intuito de atingir o objetivo proposto no trabalho.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Mediante o cenário atual dos negócios, onde as empresas apresentam grande competitividade, exige-se cada vez mais da alta administração que sejam adotadas vários métodos e técnicas para acompanhamento do controle interno onde possam identificar e minimizar as falhas evitando riscos futuros os quais podem manchar a imagem da entidade.

Por meio do controle interno que se definem as metas e objetivos adotados pelas empresas para execução de suas atividades. É desempenhada com a finalidade da redução dos custos, otimização dos resultados e verificação da situação organizacional da instituição, aplicado a gestão e o controle interno definido por diversos processos executados pela empresa.

Esse processo executado serve para definir com segurança a eficiência e eficácia do cumprimento dos objetivos da empresa, onde orienta e estimula a organização estrutural e funcional estabelecendo quais seus compromissos com a

gestão. Almeida (2012, p. 57) explica que o controle interno “representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis e ajudar a administração dos negócios”.

A eficiência desta ferramenta ocorre pela segregação de responsabilidades, em sua abrangência nos níveis estratégico, tático e operacional. O sistema do controle interno direciona com segurança seus colaboradores para um procedimento correto na obtenção do objetivo da empresa.

Esse trabalho tem por objetivo conceituar o controle interno e levantar as informações necessárias sobre uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais. Se necessário, propor reorganização em seus controles e sugerir aperfeiçoamentos para melhor funcionamento de suas atividades, visando obter seus objetivos.

Essa pesquisa visa identificar quais são seus controles buscando suas fragilidades e apresentar uma proposta de implementação de um sistema de controle interno onde possa facilitar com competência a aplicabilidade de um processo determinando seus reais objetivos.

Diante do contexto apresentado, o presente estudo busca discutir a seguinte questão que orienta esta pesquisa: Como verificar os sistemas de controles internos de uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais para propor melhorias e reestruturação em suas atividades?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

O objetivo geral é levantar as informações sobre o controle interno identificando suas falhas e sugerir reestruturação para melhorias na organização da empresa de comércio e beneficiamento de cereais.

- Objetivos Específicos

Desse modo, para alcançar o objetivo principal, é necessário que os objetivos específicos sejam desempenhados como: i) identificar e analisar os processos atuais da empresa ii) apontar os erros e falhas quanto a seus controles iii)

sugerir melhorias para as deficiências encontradas nos processos do controle interno da empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido a grande necessidade dos controles internos nas empresas de comércio e beneficiamento de sementes para garantia de uma melhor eficácia nos trabalhos prestados pela organização e melhora da rotina em suas atividades executadas.

Para uma boa governança, é preciso uma boa gestão. E para isso é preciso de uma avaliação nos riscos e controles internos na organização, com a finalidade de ter sucesso e longevidade. A auditoria interna é um meio de auxiliar os administradores, contribuindo para “otimização dos resultados, redução de custos, aprimoramento das praticas de controle interno e gestão”. (CREPALDI, 2011, p. 47)

A utilização do controle interno se torna indispensável para assegurar a fidedignidade e integração dos fluxos das atividades executadas na organização. Entretanto ele resguarda ao administrador maior segurança nas rotinas executadas dando base a sua tomada de decisões.

A presente proposta realizada neste estudo de caso, tem como finalidade a verificação na prática do sistema de controle interno implementado, revendo os fluxos das atividades executadas e detectando suas falhas, para apresentar à administração da empresa a melhoria em seus processos.

Este trabalho é importante teoricamente devido à revisão bibliográfica de autores, analisando e colocando em prática o assunto abordado. É relevante na prática, pois será aplicado a uma empresa que poderá trazer benefícios com sugestões de aperfeiçoamento em suas atividades. Por fim, valioso socialmente, pois irá agregar grande conhecimento nessa área estudada.

O aprimoramento do controle interno da empresa pode melhorar a qualidade do fluxo das informações, obter credibilidade, confiabilidade e controle da execução das atividades exercidas, gerando maior satisfação daqueles que as utilizam, seja elas seus colaboradores ou clientes.

Desta forma, o trabalho é desenvolvido com a: introdução, fundamentação teórica, metodologia, estudo de caso da empresa, análises e resultados e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico destina-se a esclarecimentos teóricos e bibliográficos que norteiam a auditoria, controle interno das organizações, lei Sarbanes- Oxley e o COSO a fim de que possam defini-los com base em autores.

2.1 AUDITORIA

A auditoria surgiu com a necessidade de verificação dos registros contábeis, ou seja, um método que confirmasse os resultados econômicos e financeiros da empresa. Segundo ATTIE (2011, p.7), “o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por partes dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas”.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria esta relacionada a instalação de empresas internacionais. Attie cita algumas influências para o avanço da auditoria no Brasil:

- a) Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividade econômicas;
- d) Evolução do mercado de capitais;
- e) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976. (ATTIE, 2009, p. 9).

Neste contexto, a auditoria representa uma das mais importantes ferramentas da contabilidade, pois através dela torna-se possível a certificação da autenticidade das demonstrações contábeis e conferência se tais registros estão dentro dos princípios e normas contábeis os quais são regidos.

De acordo com a NBC T 11:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. (NBC T 11, 1997).

Esse conjunto de procedimentos técnicos consiste em exames, avaliações, análises, comprovações e levantamentos com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis são fidedignas ao patrimônio da empresa. Eles devem ser efetuados de acordo com as normas de auditoria em relação ao planejamento do trabalho, constatação dos eventos contábeis e às práticas e atividades adotadas pela empresa. Attie comenta sobre os processos do trabalho do auditor:

(...) o trabalho que se inicia é o de analisar a informação buscando o conhecimento, a interpretação e o planejamento do percurso a ser percorrido. O passo seguinte trata de avaliar a afirmação, determinando métodos e medidas a serem obedecidos, refletindo-se sobre as ponderações que poderão dificultar sua obtenção. Por terceiro, encontra-se o trabalho de pesquisa e obtenção dos elementos comprobatórios, constatando, por via amostral, os tempos e quantidades satisfatórias para a formação de uma opinião. Por último, avaliam-se todas as informações obtidas quanto à suficiência e ao conjunto para se poder emitir uma opinião. (ATTIE, 2011, p.24).

Desse modo, estas técnicas darão suporte para o auditor emitir seu parecer, expressando suas conclusões e recomendações em relação aos fatos transcorridos na entidade. O auditor emite uma opinião fundamentada, pois ele apresenta capacitação técnica e profissional para avaliar com segurança a situação da empresa auditada. É por meio dessa aptidão do profissional que dará competência para o julgamento dos fatos averiguados, dando garantia a administração.

O tópico seguinte irá apresentar quais os tipos de auditoria existentes nas organizações.

2.1.1 Tipos De Auditoria

São várias as auditorias realizadas. Crepaldi subdivide a auditoria devido a forma que são executadas, sendo assim ele as explica:

Auditoria tributária – objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam nas operações, bens e documentos da empresa;

Auditoria de sistemas informatizados – compreende o exame e avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos. Visa também ao exame e avaliação de software, notadamente, as informações, visando à qualidade de controles internos sistêmicos e de sua observância em todos os níveis gerenciais;

Auditoria de compliance – significa estar em conformidade com as leis, os regulamentos internos e externos e os princípios corporativos que garantem as melhores práticas do mercado. Atua mais na faz de definições ou estabelecimento das normas, divulgação e treinamento e no acompanhamento das transações no dia-a-dia;

Auditorias especiais – abrange a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação normativa da área, solicitados pelos membros dos Conselhos Administrativos, Fiscal, Diretoria ou determinados em legislação específica. Incluem-se nessa modalidade os exames de fraudes, irregularidades, desmobilização, aquisição, fusão, cisão e incorporação de empresas, etc. (CREPALDI, 2010, p.15).

Logo, todas as auditorias têm as mesmas finalidades, sendo elas para comprovar a legalidade das práticas executadas, legitimidade dos atos e fatos administrativos, buscando também avaliar os resultados alcançados, sempre estando dentro das leis e normas orientadas.

O autor, também, classifica pela sua abrangência, diante disso, são dois os tipos de auditoria: a auditoria das demonstrações contábeis e auditoria operacional ou de gestão.

A auditoria das demonstrações contábeis tem como objetivo expressar opinião sobre as mesmas, Crepaldi (2011, p.12) explica que é: “O exame das demonstrações financeiras por um profissional independente com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade”.

Attie (2009, p.11) complementa:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações contábeis e, por outro lado, acerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações contábeis que sejam necessários para seu bom entendimento. (ATTIE, 2009, p.11).

Segundo Attie, a finalidade dessa auditoria é para que as demonstrações contábeis estejam dentro de suas leis, normas e princípios contábeis, expressando com clareza a real situação da empresa. Desta maneira, proporcionará interpretação uniforme, facilitada e precisa dos resultados obtidos no período em exame.

A outra auditoria realizada é a operacional ou de gestão. Crepaldi explica que a:

Auditoria operacional ou de gestão – consistem em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos

setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. São emitidos relatórios longos sobre o trabalho executado e sua conclusão. É comumente denominada auditoria interna. (CREPALDI, 2011, p. 14).

Attie explica a competência dessa auditoria:

Cabe à auditoria operacional, convencer a alta administração e seus executivos de que pode auxiliá-los na melhoria dos seus negócios, identificando áreas problemáticas, sistemas, controles, métodos, etc, e sugerir correção, para prover apoio necessário do desenvolvimento de prestação de serviço a toda empresa e permitir que os fatos e ocorrências dentro da organização se desenvolvam num clima adequado sem riscos ou preocupações. (ATTIE, 2009, p. 4).

Desta forma, é possível concluir que a auditoria das demonstrações contábeis trabalha buscando a veracidade das informações para que seja possível verificar a real situação da empresa, onde se realiza por meio da auditoria independente. Já a auditoria operacional está relacionada, como o próprio nome diz, ao sistema operacional executado pela empresa, em função da melhoria dos seus sistemas e métodos para o desenvolvimento correto das atividades, gerando maior resultado aos negócios, aperfeiçoamento das práticas do controle interno, redução dos custos e até a otimização dos resultados.

O profissional que realiza esse trabalho apresenta divisões, como por exemplo, auditor interno e auditor externo. Desta forma, o tópico a seguir irá explicar quais são essas diferenças e quais as responsabilidades de cada profissional.

2.1.2 Auditor

O profissional que executa as atividades de auditoria chama-se auditor e assim como as auditorias se subdividem, também existe a segregação desse profissional para melhor execução das atividades em que está capacitado. Esta segregação consiste em auditor interno e externo.

Embora o interesse dos auditores seja em comum, mas a execução é diferente. Crepaldi explica as diferenças fundamentais entre o trabalho do auditor interno e externo.

Extensão dos trabalhos – o escopo dos trabalhos feitos pelo auditor interno normalmente é determinado pela gerência, enquanto a extensão do exame do auditor externo é determinada pelas normas usuais reconhecidas no país ou requeridas por legislação específica;

Direção – o auditor interno dirige seus trabalhos para assegurar que o sistema contábil e de controle interno funcionam eficientemente, a fim de que os dados contábeis fornecidos à gerência apresentem os fatos com exatidão. Os trabalhos do auditor externo, entretanto, são determinados por seu dever de fazer com que as demonstrações contábeis a serem apresentadas a terceiros, como por exemplo, a acionistas, investidores, fornecedores, à fiscalização, reflitam com propriedade a situação contábil de uma empresa em certa data, e os resultados das operações do período examinado;

Responsabilidade – a responsabilidade do auditor interno é para com a gerência, ao passo que a responsabilidade do auditor externo geralmente é mais ampla. É evidente que o auditor interno, sendo funcionário da empresa, não tem a condição de total independência que possui o auditor externo;

Métodos – não obstante as diferenças apontadas, os trabalhos de ambos são efetuados em geral por métodos idênticos. O auditor interno segue mais as rotinas de cunho interno, pois ele tem domínio da cultura da empresa, enquanto o auditor externo observa mais o cumprimento das normas associadas às leis de forma bem ampla, ele tem melhor domínio dos aspectos de interesse coletivo. (CREPALDI, 2011, p.39).

O auditor interno por ser empregado da organização tem menor grau de independência, tendo como objetivo aumentar a eficiência e a eficácia dos controles internos verificando as partes gerenciais e operacionais da empresa. O auditor externo dirige seu trabalho ao que foi contratado, onde sustenta seu trabalho nas demonstrações contábeis. Segue abaixo um quadro onde apresentam as principais diferenças entre o auditor interno e o externo.

QUADRO 1- PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O AUDITOR INTERNO E O AUDITOR EXTERNO.

Continua

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
É empregado da empresa auditada;	Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
Menor grau de independência;	Maior grau de independência;
Executa auditoria contábil e operacional;	Executa apenas auditoria contábil;

Conclusão

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
Os principais objetivos são: verificar se as normas internas estão sendo cumpridas; verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; verificar a necessidade de novas normas internas; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;	O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinanda. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior;
- Maior volume de teste (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	- Menor volume de testes, já que está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

FONTE: ALMEIDA (2012, p.6).

O autor evidencia as principais características dos auditores, esses profissionais executam a mesma atividade, mas em áreas diferentes. O auditor interno executa a auditoria no operacional da empresa, na verificação e aprimoramento dos controles internos da organização. Almeida também afirma que esse profissional por sua vez é um empregado da empresa e devido a isto apresenta menor grau de independência. Entretanto comenta que o auditor externo tem como objetivo averiguar os resultados operacionais da empresa, assim como se estão aplicados os princípios contábeis corretamente. Segundo o quadro, este profissional não é um empregado da empresa e desse modo seu grau de independência é maior em relação ao auditor interno. Contudo, as atividades se resumem em verificar a fidedignidade das informações e se estão sendo realizadas dentro dos padrões (princípios contábeis e controles) estabelecidos.

Verifica-se por meio do quadro que o auditor interno como um empregado da empresa, responde pelas normas e regulamentos prescritos, mas trabalha de forma independente, o qual responde apenas a direção da empresa. Contudo, ele não pode exercer um trabalho que depois possa vir a examinar. E não pode estar subordinado a ninguém, apenas aos acionistas, pois pode atrapalhar a sua independência.

O auditor interno deve se sentir a vontade para avaliar e revisar as diretrizes, procedimentos, controles e registros da empresa e também ter livre acesso aos assuntos os quais achar importante para o desempenho do seu trabalho.

De acordo com Crepaldi (2011, p.31-32) o objetivo do auditor é:

(...) auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas, principalmente no que tange a:

À aplicabilidade e adequação de controles internos, financeiros e operacionais; revisando e avaliando a correção, adequando e aplicando os controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável;

À extensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; determinando grau de atendimento;

À salvaguarda dos ativos quanto à escrituração, guarda e perdas de todas as espécies; determinando o grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo;

À avaliação da qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas determinando a fidelidade dos dados administrativos originados na empresa;

À recomendação de melhorias operacionais. (CREPALDI, 2011, p.31-32).

Como o auditor tem acesso a todas as informações da empresa e pode influenciar as pessoas com suas opiniões em relação aos interesses financeiros e comerciais, é muito importante que haja confiança mútua entre o auditor e a administração. Essa confiança é obtida pelo auditor, o qual deve realizar um trabalho honesto e com eficiência dentro dos padrões morais do auditor, conseqüentemente ele terá toda a credibilidade necessária.

Os auditores internos têm quatro principais normas de conduta a serem seguidas. Estas normas são estabelecidas pelo Código de Ética do Instituto de Auditores Internos, são elas:

1. Integridade

1.1 Devem executar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade.

1.2 Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e pela profissão.

1.3 Não devem conscientemente tomar parte de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos

impróprios para a profissão de auditoria interna ou para a organização.

1.4 Devem respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.

2. Objetividade

2.1 Não devem participar de qualquer atividade ou relacionamento que possa prejudicar ou que presumidamente prejudicaria sua avaliação

imparcial. Esta participação inclui aquelas atividades ou relacionamentos que podem estar em conflito com os interesses da organização.

2.2 Não devem aceitar nada que possa prejudicar ou que presumidamente prejudicaria seu julgamento profissional.

2.3 Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, caso não sejam divulgados, podem distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da revisão.

3. Confidencialidade

3.1 Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no curso de suas funções.

3.2 Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira fosse contrária à lei ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.

4. Competência

4.1 Devem se comprometer somente com aqueles serviços para os quais possuam os necessários conhecimentos, habilidades e experiência.

4.2 Devem executar os serviços de auditoria interna em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

4.3 Devem melhorar continuamente sua proficiência, e a eficácia e qualidade de seus serviços. (IIABRASIL, 2009, p. 1-2).

Como se vê, o profissional deve ser ético, demonstrando integridade nos trabalhos executados, agindo com honestidade e responsabilidade. Deve ser objetivo, não aceitar participar de atividades onde possa prejudicar o julgamento profissional. A terceira norma de conduta estabelecida pelo Código de Ética do Instituto de Auditores Internos deixa claro que o profissional não pode manipular as informações para vantagem pessoal ou outra maneira contrária a lei ou ainda que possa danificar os objetivos e a ética da organização, sendo também cauteloso na proteção das informações obtidas e nas atividades desempenhas. E por último, mas não menos importante, o auditor deve ser competente, assumindo apenas trabalhos onde possua conhecimentos, habilidades e experiência e executá-los dentro das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

O profissional da auditoria deve zelar para o cumprimento das normas de conduta estabelecidas para a profissão. Sendo assim, agindo com ética estará demonstrando respeito, confiabilidade e competência a profissão e com os demais envolvidos sendo eles os auditados e os interessados no trabalho desenvolvido por ele.

Além das normas de condutas estabelecidas para o auditor, ele deve seguir os órgãos relacionados para a execução das atividades, são CVM (Comissão de Valores mobiliários), a qual segundo Mello é:

Uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, criada pela Lei nº 6.385, de 07 de setembro de 1976, com a finalidade de disciplinar, fiscalizar e

desenvolver o mercado de valores mobiliários, entendendo-se como tal aquele em que são negociados títulos emitidos pelas empresas para captar, junto ao público, recursos destinados ao financiamento de suas atividades. (MELLO, 2011, p.31).

A IIA (*The Institute of Internal Auditors*) fornece aos profissionais de auditoria interna os métodos organizados pelo IPPF (*International Professional Practices Framework – IPPF*) as orientações necessárias para a execução correta das atividades. O CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e o CRC (Conselhos Regionais de Contabilidade), criados pelo Decreto-Lei 9.295/46 representam a classe dos contadores cujo objetivo é normatizar, orientar, registrar e fiscalizar o exercício da profissão. E também o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tem como objetivo segundo Mello:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (MELLO, 2011, p.38).

E os auditores externos têm o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes no Brasil) que de acordo com Mello (2011, p. 35) “congrega profissionais de diferentes atividades, com interesse no estudo técnico da contabilidade, na edição de normas técnicas de contabilidade e auditoria e no aprimoramento da profissão no Brasil”.

Por tanto, o profissional que seguir corretamente todas as normas de conduta e seus órgãos reguladores, apresentará eficiência e qualidade nos serviços prestados. Em função disso, ele deve também sempre aprimorar sua capacidade técnica e manter-se constantemente atualizado para executar as atividades com segurança.

Os auditores internos apresentam três habilidades fundamentais comuns como à boa comunicação sendo “oralmente e por escrito, de modo a transmitir eficazmente assuntos relacionados com as atividades e com aquelas com as quais se defrontam, especificando a todos os níveis e pessoas que precisam ser certificados a esse respeito.” (ATTIE, 2007, p. 38). Apresentam também habilidade de identificação e solução de problemas e educação contínua. Tais habilidades são

as mais comuns entre os auditores. Entretanto, conforme a necessidade do trabalho, o auditor desenvolve outras capacidades necessárias para o desempenho das tarefas.

Para melhor entendimento das tarefas realizadas pelos auditores, o próximo tópico explicará quais são as características que distinguem a auditoria interna da externa.

2.1.3 Auditoria Interna *Versus* Auditoria Externa

Para melhor entendimento da diferença entre auditoria interna e externa, Crepaldi apresenta em um quadro onde as exemplifica.

QUADRO 2- CARACTERÍSTICAS QUE DISTINGUEM AS AUDITORIAS

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiências administrativas
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

FONTE: CREPALDI (2011, p.40-41).

Diante do quadro apresentado, é possível notar que o grau de independência para auditoria externa é mais ampla do que a interna. Nota-se também que a auditoria externa apresenta maior número de áreas cobertas, porém sua intensidade nos trabalhos é menor e periódico, ou seja, é verificado apenas o período solicitado pela empresa, no entanto mais abrangente.

Ainda analisando o quadro, o autor Crepaldi aponta que na auditoria interna é o inverso da externa quanto as atividades desempenhadas, pois são mais intensas e continuas, mas a área trabalhada é menor, pois é apenas auditado o operacional da empresa. Desta forma, é possível concluir que a auditoria externa não elimina a auditoria interna e nem ao contrário, pois as funções e objetivos são diferentes, mas com a mesma finalidade.

Deste modo, no item a seguir irá explicar melhor qual o papel da auditoria externa, comentando seus objetivos e quais as entidades que são obrigadas em apresentá-la.

2.1.4 Auditoria Externa

A auditoria externa ou independente consiste na verificação das demonstrações contábeis onde o auditor emite um parecer constatando a real situação financeira e patrimonial, as mutações do patrimônio líquido, os resultados das operações e as origens dos recursos da empresa auditada, seguindo os princípios e normas contábeis.

Almeida (2012, p. 2) comenta:

(...) as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos, tanto na forma de instrumento de dívida quanto na forma de instrumento de capital. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente.

A auditoria independente surgiu pelo grande crescimento das empresas, onde anteriormente eram pequenas e geralmente familiares. Com isso, devido sua ampliação e concorrências, as empresas tornaram-se maiores e composta não

apenas pelas famílias, mas também demais acionistas. Contudo, houve a necessidade de um profissional para a averiguação dos registros contábeis, os quais verificam se estão dentro das normas e legislações vigentes, visando a redução de custos e descobrimento ou prevenção das fraudes.

De acordo com Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.5)

os auditores externos não criam as demonstrações financeiras ou outros dados básicos e estão proibidos de montar os sistemas de controle interno para uma companhia que esteja auditando. Devem emitir os pareceres sobre as demonstrações financeiras a partir de análises de amostragem e auditoria.

Muitos administradores pensam que um dos principais motivos em contratar um auditor externo é para o descobrimento de fraudes ou a prevenção delas, naturalmente, com a realização do processo de auditoria é possível a detecção, mas os motivos são bem mais abrangentes. Algumas entidades são obrigadas a possuir auditoria externa, sendo elas:

Bancos Comerciais;
Bancos de Investimento;
Fundos de Investimento em Condomínio;
Sociedades Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários;
Todas as Demais entidades financeiras sujeitas a fiscalização do Banco Central do Brasil;
Bolsas de Valores;
Companhias Abertas e as que emitirem títulos negociáveis no Mercado de Capitais, incluídas suas demonstrações contábeis consolidadas;
Sociedades Seguradoras;
Empresas beneficiárias de Incentivos Fiscais;
Empresas de Leasing ou Arrendamento Mercantil.
Empresas que operem com recursos do Sistema Financeiro da Habitação;
Entidades Previdência Privada (Abertas e Fechadas);
Operadoras de consórcio;
Operadoras de Planos de Assistência à Saúde. (FRANCO; MARRA, 2001, p.53-54).

Conforme as citações de Franco e Marra, as causas para a contratação do auditor independente pode ser pela obrigação legal, onde empresas de capital aberto são obrigadas possuir esse profissional, como medida de segurança aos seus acionistas, entidades financeiras, por estarem sujeitas a fiscalização do Banco Central do Brasil assim como também entidades, tanto abertas quanto fechadas, que operam com previdência privada.

Depois de apresentados os conceitos e objetivos da auditoria externa, no próximo item é apresentado as definições da auditoria interna bem como sua importância dentro da organização.

2.1.5 Auditoria Interna

A auditoria interna surgiu pela necessidade de exames periódicos nas demonstrações financeiras, porém uma verificação mais profunda, não apenas nas atividades relacionadas a contabilidade mas também as demais áreas da empresa.

Segundo Crepaldi:

auditoria interna para as empresas implica a posição de recomendações que possam contribuir para otimização dos resultados, redução de custos, aprimoramento das praticas de controle interno e gestão e o entendimento dos indicadores de *performance* definidos para os diversos processos e atividades de negócios. (CREPALDI, 2011, p. 47).

Sendo assim, a finalidade da auditoria interna consiste em avaliar os fins da contabilidade, verificando seus registros, ajudando a evitar desperdícios e facilitar as tarefas, com o objetivo de servir como ferramenta de apoio para tomada de decisões para a gerência.

Attie (2009, p.53) define a auditoria interna como “uma atividade de avaliação independente existente dentro de uma organização, destinada à revisão das operações e os segmentos organizacionais que tenham impactos e gerem informação de âmbito contábil, financeiro, fiscal, etc”.

Esse procedimento dentro da organização, onde trabalhado de modo independente, é voltado ao exame e avaliação da eficiência e eficácia dos controles internos e de suas qualidades quando desempenhadas, em relação aos seus planos, metas e objetivos por elas definidos.

A auditoria interna se torna essencial dentro de uma organização, pois garante que os procedimentos e rotinas internas estão sendo executadas de maneira correta, juntamente com a integridade e fidedignidade dos dados contábeis, onde darão subsídios as decisões da alta administração. Dessa maneira assegura que sejam atendidos os objetivos da empresa, pois dão assessoramento aos seus dirigentes com o fortalecendo o controle interno.

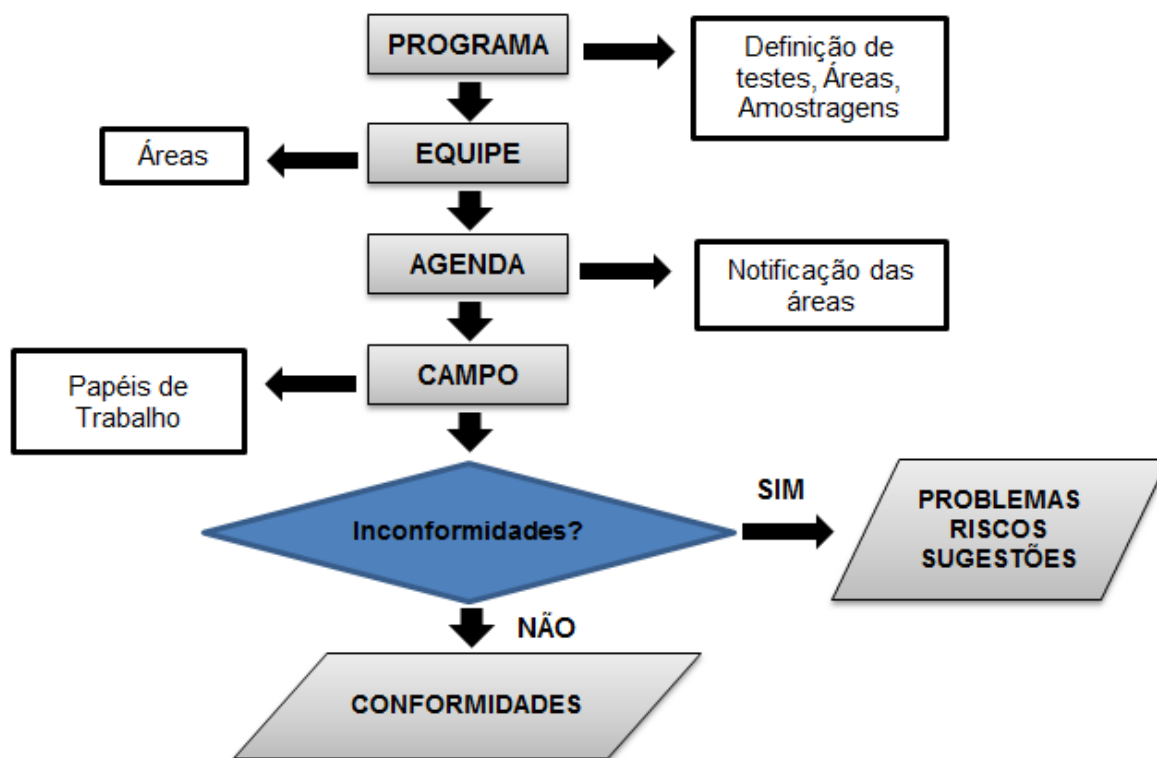
A auditoria interna é importante dentro da instituição, porque:

- a) é parte essencial do sistema global do controle interno;
- b) leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções;
- c) mostra os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- d) é uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa;
- e) é medida pelos resultados alcançados na assessoria à alta administração e à estrutura organizacional, quanto ao cumprimento das políticas traçadas, da legislação aplicável e dos normativos internos;
- f) apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- g) recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- h) assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis merecem confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- i) estimula o funcionamento regular do sistema de custos, controle interno e o cumprimento da legislação;
- j) coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental;
- k) avalia, de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia e por empresas controladas e coligadas;
- l) ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho, nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia. (PAULA, 1999, p.40).

A auditoria interna não beneficia apenas a empresa, mas também os investidores e o governo. Pois como a auditoria apresenta um serviço de conferência, eles sentem mais segurança em relação as empresas que apresentam este trabalho, uma vez que ela assegurará maior exatidão nos resultados apurados e melhores informações sobre a real situação economia, financeira e patrimonial, mostrando à terceiros que a empresa se importa para que todas as informações estejam dentro das normas e legislações.

Segue abaixo um fluxograma, onde Mello exemplifica as atividades relacionadas à auditoria interna:

FLUXOGRAMA 1 – AUDITORIA INTERNA



FONTE: MELLO (2011, p.80).

Diante do fluxograma apresentado, nota-se resumidamente a rotina efetuada pela auditoria interna. Primeiramente define-se um programa onde serão realizados os testes, amostragens e áreas, em seguida será dividida a equipe conforme suas especializações nas atividades desempenhadas.

No entanto, essas áreas deverão ser notificadas para o agendamento de horários, pois o auditado deverá se programar para não impactar na rotina diária, visto que ele deverá dar atenção ao auditor, dando suporte suficiente para a realização dos processos.

Por fim, será realizada a auditoria propriamente dita, onde serão analisados se todos os procedimentos estão sendo realizados corretamente, caso não estejam, deverão ser avaliados os problemas, retortando seus riscos e sugerindo recomendações para saná-las.

Para melhor execução no desenvolvimento da auditoria, necessita-se de um planejamento para dar suporte ao trabalho do auditor. Esse planejamento será melhor explicado do subitem a seguir.

2.1.5.1 Planejamento da Auditoria Interna

O planejamento da auditoria interna consiste em analisar previamente as atividades, áreas e processos. O qual tem a finalidade de delimitar a amplitude e o período de tempo a ser realizado o trabalho de auditoria.

Attie explica o que é o planejamento de auditoria:

O planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento, objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado. (ATTIE, 1998, p.44).

De acordo com a Resolução do CFC (2003), que relata no item 12.2.1.2 para elaborar um planejamento da Auditoria Interna, é necessário considerar fatores importantes nos trabalhos, sendo eles:

- a) conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de Auditoria Interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade. (NBC T 12, 2003).

Com base nas considerações citadas observa-se que para atingir o objetivo deve-se estabelecer um bom planejamento, pois ele dá o suporte ao auditor para executar suas atividades. Entretanto, para uma auditoria de qualidade necessita-se que os processos sejam executados com eficiência, esses processos são melhores descritos no subitem a seguir.

2.1.5.2 Processo de Auditoria

No processo de auditoria que serão desenvolvidos quais as atividades realizadas. A fim de que o auditor possa concluir com aptidão e afirmar com segurança sua opinião referente a atividade auditada, “é preciso seguir um roteiro determinado a fim de reunir subsídios e informações em escala e profundidade adequadas” (ATTIE, 2007, p. 145).

Esse processo consiste em quatro etapas, são elas: Análise de afirmação, Avaliação da afirmação, Obtenção de elementos comprobatórios e Formação de opinião.

Na primeira etapa procura-se identificar o significado de tal afirmação. Ocorre quando o auditor utiliza sua experiência para entender o que esta por trás da informação, isto é, sua origem e quais sistemas de avaliação. Por tanto, primeiramente é preciso de uma revisão analítica onde será levantando os locais ou departamentos para futuras visitas e exames realizados pela auditoria.

Após a revisão analítica é preciso um pré-planejamento, onde o auditor verificará o que realmente precisa ser realizado. Attie (2007, p. 148) comenta quais os objetivos nessa fase:

- a) obter conhecimento da entidade/dado a verificar, eventos e transações que podem afetar a posição patrimonial da entidade ou do dado em exame;
- b) Propiciar o cumprimento do trabalho e dos prazos definidos de sua realização;
- c) Assegurar que o que é importante na entidade ou no dado em exame será verificado;
- d) Observar e identificar pontos de dificuldades e de complexibilidade.

A partir destes fatores apontados por Attie, o auditor obtém as respostas do que fazer, quando e como serão realizadas as tarefas, assim com seu conhecimento pode compreender a profundidade dos dados e gerar o planejamento para o cumprimento do trabalho dentro dos prazos estabelecidos.

A avaliação da afirmação representa o segundo processo da auditoria. Nesta etapa são definidos os métodos e medidas a serem cumpridas para a obtenção de provas.

A terceira etapa do processo de auditoria consiste na obtenção de elementos comprobatórios. Esses elementos são obtidos por meio de testes, Attie fala o que são esses testes:

Podem-se aplicar os testes de todas as transações ou a uma amostra representativa adequada. Por ser a última opção a mais comum, o teste converteu-se em sinônimo de amostragem, procedimento por meio do qual o auditor consegue examinar uma quantidade menor que o total de um conjunto de dados, a fim de emitir uma conclusão sobre o conjunto global destes dados (ATTIE, 2007, p. 153).

Esses testes de auditoria são classificados em dois. O teste de procedimentos verifica o método ou medida a ser seguida pelo colaborador do processo de controle. Já no teste de saldos, verifica-se a conformidade entre os saldos, o objetivo é certificar-se da:

- a) existência real: que as transações comunicadas realmente tenham ocorrido e que os saldos demonstrados existam;
- b) propriedade: que as transações e saldos demonstrados sejam correspondentes à empresa;
- c) avaliação e aferição: que os saldos e transações estejam corretamente avaliados e aferidos. (ATTIE, 2007, p.154).

Com a aplicação destes testes levanta-se os elementos que comprovam os resultados da auditoria, dando assim o fundamento necessário para a formação de opinião do auditor. Nesse último passo do processo de auditoria, o auditor conclui e define sua opinião, se as atividades estão sendo executadas de maneira correta ou caso não estejam, ele deve expressar sua opinião com fundamento nos elementos levantados durante a auditoria.

O subitem a seguir, irá mostrar e explicar quais os procedimentos realizados pelo auditor no momento da auditoria para melhor alcance do objetivo proposto.

2.1.5.3 Procedimentos de Auditoria

O procedimento de auditoria envolve a metodologia utilizada para a realização do trabalho. “A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os

procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo” (ATTIE, 2007, p. 157).

Para atingir o objetivo, o auditor utiliza os procedimentos adequados a cada caso. Cabe a ele, analisar e atestar a validade da afirmação, obtendo através da extensão e profundidade as evidências necessárias para fundamentar sua opinião.

Devido ao volume e complexidade de trabalhos realizados pelas empresas, necessita-se que os procedimentos de auditoria sejam executados através de testes seletivos e amostragem. Por meio da amostragem verifica-se quando as operações estão realizadas dentro das normas e obrigações exigidas naquele período analisado.

A fim de assegurar um bom planejamento para a execução da auditoria, um procedimento muito utilizado pelo auditor é o exame físico, nele examina-se a existência física do item examinado, ou seja, uma verificação *in loco*. Para isso é preciso ter algumas características, as quais Attie (2007, p.159) elenca:

- a) Quantidade: a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada;
- b) Existência física: comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente;
- c) Identificação: comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado;
- d) Autenticidade: poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno.
- e) Qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

Por meio do exame físico, verifica-se a correspondência contábil, ou seja, esse procedimento serve para complementar o que está contabilizado, analisando se as quantidades e seus respectivos valores estão devidamente registrados conforme o item analisado. A contagem de caixa, estoques, investimentos, duplicadas a receber e a pagar e imobilizados são exemplos de auditorias onde se realiza esse procedimento.

No procedimento de confirmação, apresenta um elemento comprobatório onde pessoas independentes à empresa declaram formalmente o que lhe são afirmadas. Essas declarações são imparciais e são analisadas cuidadosamente, pois podem revelar fatos como desvios, valores irreais ou apropriações indébitas onde nem sempre é obtido na empresa.

O auditor deve analisar criteriosamente quais itens devem ser obtidos para detalhar na carta de confirmação e controlar os pedidos despachados juntamente com as recebidas. Utiliza-se esse procedimento com clientes, fornecedores, empréstimos e estoques em poder de terceiros.

Exame dos documentos originais, aplica-se esse procedimento de auditoria para verificar se há aptidão nos documentos registrados, ou seja, se o documento apresenta características para sua escrituração, podendo atestar as informações contábeis, fiscais e legais. Quando analisado esses documentos, deve-se prestar atenção na:

- a) autenticidade: poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- b) normalidade: determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
- c) aprovação: verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;
- d) registro: comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas (ATTIE, 2007, p. 163).

O auditor pode examinar quaisquer documentos originais como notas fiscais de fornecedores (aquisição de matérias-primas ou imobilizado), notas fiscais de vendas (serviços adquiridos ou prestados), contrato de empréstimos e outros.

O procedimento mais simples, porém o mais completo volta-se para a conferência de cálculos. Não pode-se subestimar esta técnica, lembrando que pode conter ineficiência tanto humana quanto no sistema. “Embora os valores dispostos possam ter sido conferidos pela empresa, é de grande importância que sejam conferidos pelo auditor”. (ATTIE, 2007, p.164). O auditor deve estar sempre atento as distorções numéricas presentes no trabalho.

Exame da escrituração trata-se de um trabalho simples, porém complexo quando se relaciona a grandes movimentações. “É utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis”. (ATTIE, 2007, p. 164). Utiliza-se também para certificar se as informações contábeis estão sendo lançadas de forma correta. É usado em conciliação bancária (confrontação do razão da empresa com o extrato bancário), análise de despesas de viagens e demais demonstrações.

O exame em profundidade na auditoria se denomina investigação minuciosa. “Quando esta técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o

objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno” (ATTIE, 2007, p.165). Cabe ao auditor praticar esse procedimento em tudo o que for examinar, onde com seu conhecimento detectar quaisquer anomalias, simultaneamente com julgamento profissional verificar se as informações são fidedignas.

Nem sempre a coleta de informações se obtém apenas por documentos, muitas vezes é preciso questionar o pessoal para que seja entendido o processo executado. Esse inquérito consiste em um procedimento adotado pela auditoria.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais utiliza, tanto para a obtenção de conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor. (ATTIE, 2007, p. 166).

Na afirmação do autor, à medida que o auditor precisa se aprofundar no assunto, mais ele deve entrevistar e ouvir os colaboradores envolvidos no processo. Quando necessário é questionado o mesmo assunto para diversas pessoas, afim de que se obtenha o conhecimento profundo e adequado da matéria auditada.

Além do inquérito realizado para aprofundamento de algum assunto, há também os registros auxiliares. “Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados”. (ATTIE, 2007, p. 167). O auditor deve estar atento a veracidade dos registros, pois podem ser facilmente alterados. Muitas vezes os registros auxiliares são utilizados por detalharem o registro original.

Como a auditoria se realiza em diversas áreas, elas devem correlacionadas entre si. “A correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas” (ATTIE, 2007, p. 168). Têm como exemplos dessas correlações o recebimento de duplicadas a receber, abrange o disponível e o contas a receber. O mesmo acontece com os pagamentos de fornecedores, eles afetam o disponível e o contas a pagar da empresa.

Por fim, depois de todo processo de auditoria, o auditor observa todo o trabalho realizado e utiliza o senso critico para ressaltar os erros, problemas ou deficiências encontradas durante a auditoria. Esse procedimento se torna indispensável à auditoria, pois identifica-se os problemas da matéria auditada.

Com a utilização dos procedimentos, o auditor obtém uma auditoria qualificada com as evidências e informações necessárias para fundamentar sua opinião. visto que se utiliza dessa ferramenta para alcançar o objetivo.

Para dar suporte ao auditor, ele utiliza papéis onde registra as informações e fatos auditados, onde “constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião” (ATTIE, 2007, p. 169). Esses papéis são definidos e ressaltados seus principais objetivos no próximo tópico.

2.1.6 Papéis De Trabalho

Os papéis de trabalho servem para demonstrar os procedimentos adotados pelo auditor, onde ele registra os fatos e informações da matéria auditada, afim que de subsídios para formular sua opinião. Attie explica:

Os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião. (ATTIE, 2007, p.169)

A este propósito, Almeida (2007, p. 88) ressalta os principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria são os seguintes:

- a) atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- b) acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- c) auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- d) facilitar a revisão por parte do auditor responsável, para que ele assegure-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- e) servir como base para avaliação dos auditores;
- f) ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- g) representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Como o autor evidencia, os papéis de trabalho são as principais ferramentas que auxiliam o auditor na execução do trabalho e asseguram que o serviço foi realizado de forma correta, facilitando a revisão do trabalho, com a finalidade de dar suporte ao parecer do auditor.

Para melhor entendimento, Attie (2007) ressalta alguns aspectos importantes que os papéis de trabalho devem apresentar, desta forma são sintetizados as seguir:

- Completabilidade – os papéis de trabalho necessitam ser completos por si sós, precisam relatar o começo, meio e fim do trabalho praticado.
- Objetividade - os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor para a condução dos seus intentos. No entanto nem todos os documentos e informações obtidas farão parte dos papéis de trabalho, apenas os considerados relevantes serão inclusos.
- Concisão - os papéis precisam ser concisos de forma que todos entendam, com comentários fundamentados do que representam sem ser necessária a presença de quem os preparou.
- Lógica – os papéis de trabalho devem ser elaborados de acordo com o raciocínio lógico, apresentando sequência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido.
- Limpeza – aos papéis de trabalho é necessário certo cuidado em sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções (ATTIE, 2007).

Nas afirmações expostas, observa-se que os papéis de trabalhos devem apresentar particularidades importantes como ser completo e objetivo, afim de que o auditor quando utilizar observe apenas os pontos vitais para o entendimento, sendo estes com quantidade e qualidade necessária. Também devem ser claros, com sequencia lógica e sem imperfeição, possibilitando para que qualquer pessoa ao revisá-lo compreenda seu conteúdo sem a necessidade de demais explicações.

Quando se trata de auditoria interna, a matéria auditada consiste no controle interno executado pela empresa, onde o auditor verificará se há falhas e recomendará aperfeiçoamento nas atividades executadas, buscando melhores resultados. O próximo tópico irá apresentar os conceitos que norteiam o controle interno apresentado pelas empresas.

2.2 CONTROLE INTERNO

Para Almeida (2012, p.57), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registra:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Franco e Marra (1992, p.207) destacam que Controles Internos são:

(...) todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Por sua vez, Araújo (1998, p.5) registra uma definição de Controle Interno emitida pelo AICPA:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

Com base nessas definições é possível notar que o controle interno serve como uma ferramenta direcionadora aos colaboradores. É por intermédio dele que o administrador quando necessite irá se embasar na sua tomada de decisão.

Os autores também citam que o sistema de controle interno está além da contabilidade de assuntos financeiros, ele se estende a todos os aspectos operacionais dentro da organização.

E Attie complementa o que é o controle interno, destacando o que ele engloba:

(...) podemos atestar que o Controle Interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas

várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança etc. (ATTIE, 1998, p.112)

Além disso, os controles internos realizam avaliações no processo de gestão e verificam se os erros e irregularidades estão sendo minimizados. É possível observar que a importância dos controles internos estão ligados aos resultados da empresa, devido à eficácia empresarial, pois está vinculada a qualidade de gestão interna da sociedade empresária.

Para a aplicação dos controles internos, um manual escrito com todos os procedimentos a serem seguidos, torna-se fundamental. Segundo Dias (2010, p.43) “este representa o direcionador de todos os processos desenvolvidos pela empresa, logo, abrange a totalidade de procedimentos e rotinas necessários para a sua aplicação”.

Os manuais de controles internos devem ser apresentados de forma clara e de fácil compreensão para que qualquer pessoa que for ler possa entender os procedimentos, a execução e os objetivos de suas atividades.

Em relação ao controle interno e a auditoria é preciso distingui-los, pois existe diferença entre ambos. No entanto, é necessário diferenciá-los, pois o controle interno está voltado para a execução dos objetivos da empresa, a auditoria interna está relacionada a um “trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos”. (ATTIE, 2011, p.148).

Desse modo, de nada adianta se existir um controle interno na empresa e não ter alguém que verifique se os funcionários estão cumprindo com o que foi determinado. Contudo, o controle interno facilitou muito o trabalho tanto do auditor interno quanto do auditor externo, pois através da implantação e aplicação dos rigorosos controles dão mais segurança aos relatórios emitidos, o que fez com que a quantidade de testes aplicados pela auditoria interna e conseqüentemente externa fossem diminuídos.

Para melhor entendimento, o item a seguir mostra quais os objetivos do controle interno.

2.2.1 Objetivos do Controle Interno

O controle interno abrange grande quantidade de procedimentos e práticas, porém todos buscam um propósito o qual é controlar. Com isso, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.84-85), comentam quais os principais objetivos do controle interno, são eles:

- a) verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
 - b) obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
 - c) comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
 - d) proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
 - e) prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
 - f) servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
 - g) registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
 - h) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
 - i) assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
 - j) assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período; e
 - k) permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.
- (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2002, p.84-85).

Porém, Attie (2007) cita quatro objetivos básicos:

a) Salvaguarda dos interesses: estabelece a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. O autor estabelece os principais meios que dão suporte à salvaguarda dos interesses:

- Segregação de funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização;
- Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos;
- Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo;

- Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho, possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções;
- Legislação: corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes;
- Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica. Onde visa maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

b) Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais: Compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário é a documentação fidedigna, conciliação, análise, plano de contas, tempo hábil e equipamento eletrônico.

c) Estímulo à eficiência operacional: O objetivo determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. A seleção, treinamento, plano de carreira, relatórios de desempenho, relatório de horas trabalhadas, tempos e métodos, custo-padrão manuais internos e instruções formais são os principais meios que darão estímulo à eficiência operacional.

d) Aderência às políticas existentes: Este objetivo assegura que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal. Os principais meios que dão embasamento às políticas existentes é a supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna (ATTIE, 2007).

Com essas afirmações de Attie, é possível notar a importância do controle interno nas organizações, pois ele busca proteger o patrimônio das perdas e riscos, sendo estes riscos com erros e irregularidades tanto pessoais quanto eletrônicos. Também gera informações da contabilidade, financeira e operacional para compreensão da administração, para que possam executar uma gestão com eficiência. Os controles internos buscam a qualificação profissional, promovendo

meios necessários a condução correta das atividades. Por último, conduz e verifica se as políticas da empresa estão sendo executadas corretamente, lembrando que as pessoas e as atividades devem funcionar harmonicamente para que toda a organização trabalhe em função do mesmo objetivo.

Para que os controles internos apresentem qualidades em suas execuções, eles deverão seguir princípios. Esses princípios são comentados no próximo subitem.

2.2.2 Princípios Fundamentais dos Controles Internos

Os controles internos necessitam estar em constante verificação e manutenção, a fim de que sejam executados de maneira correta para que se atinja o objetivo da empresa. Com isso, os controles internos apresentam princípios os quais quando seguidos obtêm qualidade nas atividades desempenhadas. Almeida (2012) destaca os princípios fundamentais, são eles:

a) Responsabilidade: As competências dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos de organização. As razões que definem as atribuições são: Assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; Detectar erros e irregularidades; Apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

b) Rotinas internas: As rotinas internas devem ser definidas pela empresa a fim de que assegurem que todos os procedimentos estão sendo realizados. Essas rotinas compreendem em: Formulários internos e externos, como por exemplo: requisição de aquisição de material ou serviço; formulário de cotação de preços; ordem de compra; aviso de recebimento de material; pedido de vendas; adiantamento para viagem; Instruções para preenchimento e destinações dos formulários internos e externos; Evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos, etc.); Procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como por exemplo: compras no país e no exterior; contas a pagar; programação financeira; caixa; vendas.

c) Acesso aos ativos: A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa: manuseio de numerários recebido antes de ser depositado em

conta corrente bancária; manuseio de cheques assinados; manuseio de envelopes de dinheiro de salários; custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizados, etc.).

d) Segregação de funções: A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno. O ideal é que tenha dois ou mais funcionários responsáveis por determinada atividade, acredita-se que assim é mais difícil que ocorram erros e furtos nos processos realizados.

e) Confronto dos ativos com os registros: A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro inadequado de ativos. São exemplo desse confronto: contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral; contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta investimentos do razão geral; conciliação bancária (saldo da conta corrente bancária pelo extrato enviado pelo banco com o razão da contabilidade. Se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionários custodiante apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo.

f) Amarrações do sistema: O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências, tais como: conferência independente do registro das transações contábeis, por exemplo transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais, outro exemplo de amarração do sistema é a conferência independente dos cálculos, sendo estes: cálculos das depreciações, cálculos das provisões (imposto de renda, férias, 13º salários, etc.); conferência da classificação contábil de todos os registros finais (fichas de lançamento ou voucher) por um contador experiente, estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. E por último, mas não menos importante as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

g) Auditoria interna: não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

h) Custos do controle x benefícios: O custo do controle interno não deve exceder os benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes. (ALMEIDA, 2012).

A partir dos princípios definidos pelo autor, nota-se que de nada adianta a empresa definir controles internos se estes não seguirem seus princípios.

Como visto, é preciso que sejam definidas claramente quais as responsabilidades de cada funcionário e as rotinas internas a serem desempenhadas. Tendo o cuidado para que cada função apresente mais de um funcionário, assim reduzirá a possibilidade de erro e fraude.

Quanto aos acessos dos ativos, devem ser restritos a fim de evitar desvios de bens físicos como, por exemplo, estoque ou materiais de escritório (almoxarifado), como também dinheiro, cheques e operações bancárias. Outro princípio relacionado aos ativos é o confronto com os registros, este também apresenta segurança detectando desfalques ou lançamentos indevidos nos registros dos ativos.

Também os controles internos requerem um estudo em relação ao custo e benefício do procedimento executado. “O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter.” (ALMEIDA, 2012, p. 64), ou seja, não interessa à empresa que sejam exercidos controles muito exigentes para valores irrelevantes, pois gasta tempo e dinheiro da organização. Da mesma forma, não adianta a empresa implantar controles internos eficientes se esses não forem verificados por uma auditoria se estão sendo cumpridos.

Cabe a organização exigir que os sistemas de controles sejam executados dentro dos princípios, pois assim apresentam qualidade nas atividades desempenhadas. Desta maneira, o controle interno apresenta além de princípios, fases onde através delas quando executadas corretamente, seus resultados são melhores obtidos. O subitem a seguir irá descrever quais são essas fases.

2.2.3 Fases do Controle interno

Para conseguir um controle interno de qualidade necessita-se que ele passe por fases. Elas são compreendidas em Estabelecimento de padrões de desempenho, avaliação do desempenho, comparação do desempenho com o padrão e ação corretiva.

Para melhor compreensão, Chiavenato (1994, p.438) explica o que são essas fases:

- a) Estabelecimento de padrões de desempenho: representam o desempenho desejado. Podem ser tangíveis ou intangíveis, vagos ou específicos, mas sempre relacionados com o resultado que se deseja alcançar;
- b) Avaliação do desempenho: para controlar o desempenho deve-se conhecer algo a respeito dele e do seu passado. Se a base da medição ou mensuração não for bem definida, o processo cairá em erros e confusões;
- c) Comparação do desempenho com o padrão: toda atividade ocasiona algum tipo de variação. É importante determinar os limites dentro dos quais essa avaliação possa ser aceita como normal. O controle separa o que é normal e o que é excepcional, para que a correção se concentre nas exceções;
- d) Ação corretiva: o controle deve indicar quando o desempenho não está de acordo com o padrão estabelecido e qual a medida corretiva adotar. O objetivo do controle é exatamente indicar quando, quanto, onde e como se deve executar a correção. (CHIAVENATO, 1994, p.438).

O primeiro passo para execução de um bom controle interno, segundo o autor, é estabelecer um padrão, isto é, o comportamento desejado para a atividade executada. Após determinado o padrão da atividade é avaliado seu desempenho, juntamente com essa fase é feita a comparação com o padrão, onde verifica se os processos estão sendo executados de maneira correta e dentro do padrão estabelecido. Por último, caso não haja coerência do controle executado com o padrão é aplicado uma ação corretiva, onde serão adotadas medidas para corrigir o erro encontrado.

Toda organização esta exposta há riscos em seus controles, o tópico 2.2.4 irá definir e apontar quais riscos são existentes dentro de uma empresa.

2.2.4 Riscos

Conforme Jorion (1997, p.3) o “risco pode ser definido como a volatilidade de resultados inesperados, normalmente relacionados ao valor de ativos ou passivos de interesse”.

Já Cocurullo (2004) complementa que risco é a possibilidade de não dar certo ou de acontecer algum imprevisto capaz de mudar o rumo dos acontecimentos. Todos estão convivendo com riscos de todo tipo, dimensão e natureza.

Como os controles internos são exercidos por pessoas as quais são falíveis e vulneráveis, eles influenciam diretamente na eficiência e eficácia dos processos. Porém, não é possível eliminar totalmente o risco, mas reduzi-lo (COCURULLO, 2004).

Os autores D’Ávila e Oliveira (2002) citam algumas ocorrências que podem acontecer onde expõe o comprometimento da execução correta na atividade: julgamentos (sobre o ambiente e processo da tomada de decisão), colapsos (fadiga, distração, descuido ou mau entendimento das instruções recebidas), má intenção da gerência (por diversas razões, ações podem ser deliberadamente executadas de forma a encobrir os resultados reais do ambiente controlado), conluíus (ações semelhantes às anteriores, mas com participação de duas ou mais pessoas com o objetivo intencional de burlar os controles) e erros no cálculo ou estimativa da razão custos x benefícios (que podem ser influenciados pela avaliação incorreta do limite tolerável de risco pela empresa, em relação ao custo de implementação e manutenção dos Controles internos) (D’ÁVILA; OLIVEIRA, 2002).

Desse modo, Baraldi ainda complementa informando que o gerenciamento dos riscos é limitado. Ou seja,

o gerenciamento de riscos (inclusive de fraudes), de oportunidades (inclusive de retorno e metas positivas) e de controles internos é limitado em assegurar a realização dos objetivos estratégicos da empresa, das áreas, das equipes e das pessoas. Isto ocorre porque há limites e falhas inerentes ao ambiente externo onde pouco controle se exerce, e aos meios estratégicos, como as pessoas, os processos e as informações e comunicações. As pessoas, como principal vetor para a consecução dos objetivos estratégicos, podem falhar em todas as suas qualidades pessoais (na percepção, na identificação, na análise, na compreensão, no julgamento, na decisão, na ação, na execução, na informação, na comunicação etc.) de forma involuntária, errando e de forma voluntária fraudando. Inclusive pessoas que nunca fraudaram, particularmente a alta administração, podem fraudar amanhã cedo, e aí será tarde para todos. (BARALDI, 2005, p.83-84).

Para que sejam minimizados os riscos encontrados no controle interno é necessário que estes sejam identificados para futuras correções, pois os riscos influenciam de forma significativa nos objetivos estabelecidos pela empresa. O processo de gerenciamento de riscos com suas causas e consequências e as possíveis oportunidades se resumem em:

Identificar, quantificar, selecionar, decidir (administrar, evitar ou transferir), informar e comunicar, acompanhar e aperfeiçoar de forma completa, exata, atualizada, oportuna e aprovada. Alguns riscos e suas respectivas causas e consequências podem interagir entre si, potencializando ou reduzindo seus efeitos na consecução dos objetivos. Mapear essas situações é uma das funções eficientes do gerenciamento de riscos. (BARALDI, 2005, p.14-15).

Os riscos são elementos incertos dentro do processo de controle, suas expectativas agem nos meios estratégicos e no ambiente da organização e podem provocar problemas financeiros e também morais, mas se bem administrados podem apresentar oportunidades de ganhos financeiros e de reputação.

Para evitar os riscos ou minimizá-los, Attie recomenda algumas ações a serem implementadas para reforçar a qualidade dos Controle Internos:

- a) Recompensar quem busca os controles para prevenir contra perdas;
- b) Disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos;
- c) Enfatizar a revisão dos relatórios de auditoria;
- d) Inquirir todo o pessoal quanto ao funcionamento dos controles;
- e) Analisar a pressão exercida para crescimento e seus benefícios;
- f) Enfatizar o recrutamento e aplicação do pessoal quanto à observação dos padrões éticos da organização;
- g) Avaliar os programas de treinamento quanto à inclusão de temas sobre o valor da disciplina dos Controles Internos. (ATTIE, 1998, p. 173)

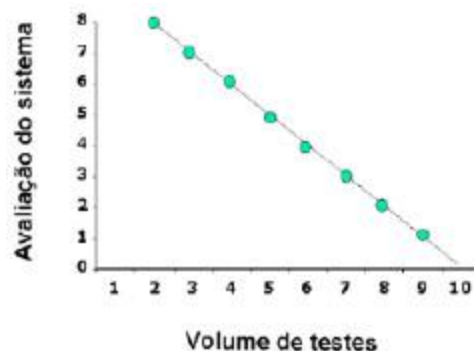
Desta maneira, é possível notar o quanto a importância do gerenciamento de riscos dentro de uma instituição. Eles podem estar presentes dentro de qualquer processo executado no controle interno e muitas vezes difícil de identificá-los. Como são executados por pessoas podem apresentar falhas de forma voluntária ou involuntária, mas se bem trabalhados geram consequências positivas dentro da empresa como otimização dos resultados e aprimoramento das práticas do controle interno.

Existem meios onde verifica-se a efetividade do controle interno aplicado, este acontece por meio dos testes de avaliação, onde serão explicados no próximo item.

2.2.5 Testes de Avaliação

A definição para um controle interno efetivo se dá pela quantidade de testes nele realizados pela auditoria. Quanto maior for sua quantidade de testes aplicados, menor a eficiência do controle interno desenvolvido. Almeida exemplifica essa situação através de um gráfico.

FIGURA 1 - AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E VOLUME DE TESTES



FONTE: ALMEIDA (2012, p. 56).

Observa-se a figura que a nota zero representa quando não existe controle e a nota oito é a nota máxima da aplicação dos controles. O volume de testes *versus* a avaliação do sistema são inversamente proporcionais, pois quanto mais testes se aplicam menos eficaz se apresenta o controle interno.

As características que defendem se o controle interno é eficiente compreende em:

- Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições (ATTIE, 2011, p.193).

O autor comenta que para obter um controle interno eficiente, ele apresenta características que vão além dos planos de organizações, onde se segregam funções para a execução da atividade, os sistemas de autorizações e procedimentos de escriturações, a observação das práticas onde verificam se os controles estão

sendo executados da maneira correta e pessoas qualificadas para exercer as funções atribuídas são também muito importantes para alcançar um processo eficaz.

Assim como a auditoria se subdivide em interna e externa, o controle interno também se distingue quanto a seus processos. No item a seguir será explicado quais suas principais características.

2.2.6 Controle Interno e suas Classificações

O controle interno apresenta segregações, ele pode desenvolver diversos tipos de controles como o administrativo onde envolve todo o processo operacional e o contábil onde está relacionado ao patrimônio e os registros contábeis.

Entretanto, Attie explica as características desses controles:

Controles administrativos – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios e desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade;

Controles contábeis – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores. (ATTIE, 2011, p.192-193).

Para cada controle deverá ter um método e procedimento aplicado diferente, pois cada um apresenta suas características particulares. Assim como, os controles aplicados para determinada empresa não serão necessariamente os mesmos para outra. É desejável que cada controle deve ser satisfatório para a atingir seus objetivos.

O controle interno apresenta limitações em suas atividades executadas, essas limitações são apontadas no item a seguir.

2.2.7 Limitações do Controle Interno

Assim como qualquer atividade desempenhada dentro da auditoria, o controle interno também apresenta suas limitações. Almeida cita quais as principais limitações, são elas:

- a) conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- b) os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- c) funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias. (ALMEIDA, 2012, p. 65)

Mesmo o melhor controle interno apresenta limitações, pois como se trata de pessoal, onde podem ser corruptíveis e negligentes em suas atividades, estes afetam diretamente na qualidade dos procedimentos executados. Entretanto, apresenta limitações de um controle interno, desta forma podendo não atingir o objetivo estabelecido para o processo ou ser ineficiente quanto a sua execução.

Como citado por Almeida, funcionários negligentes limitam que os controles internos sejam executados com qualidade. Desta forma, o próximo subitem explica qual a importância do pessoal qualificado para a empresa.

2.2.8 A Importância do Pessoal Qualificado

Este tópico tem como finalidade promover a eficiência operacional, oferecendo a todos os meios necessários para a conduta correta de suas atividades.

Attie cita quais os principais meios que desenvolvem a obtenção do pessoal qualificado, são tais:

- a) Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta;
- c) Plano de carreira: estabelece a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal;
- d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional;
- e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho;

- f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) Custo-padrão: permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção;
- h) Manuais Internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) Instruções Formais: apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças. (ATTIE 2000, p.120)

A chave principal para o desenvolvimento correto dos controles é o pessoal, pois são eles que realizam as tarefas para a obtenção do resultado. Com isso necessita-se de profissionais qualificados para execução correta dessas atividades.

O próprio Attie, já citado, destaca que é necessária primeiramente a seleção do pessoal com o perfil apropriado para a função estabelecida. Após a escolha deve-se realizar o treinamento, explicado exatamente o que espera do profissional e qual atividade proposta. Contudo, manuais internos auxiliam nos procedimentos realizados.

Existem ferramentas que auxiliam os gestores para a análise das virtudes e deficiências dos profissionais, tais como os relatórios de desempenho, relatórios de horas trabalhadas, tempos e métodos, custo-padrão e instruções formais. Com essas técnicas possibilita apontar as carências dos colaboradores e capacitá-los para melhor eficácia nas suas tarefas.

A empresa pode desenvolver controles internos de qualidade, mas se seu pessoal não estiver qualificado para desenvolver as tarefas corretamente, não será possível se obter o resultado esperado.

Com profissionais sem qualificação, o controle interno pode ser executado erroneamente gerando prejuízos podendo até apresentar possibilidades de fraudes. No item a seguir, irá comentar quais os tipos de fraudes existentes dentro de uma organização.

2.2.9 Controle Interno e Fraude

Com a aplicação correta de todas as fases do controle interno, como o estabelecimento dos padrões de desempenho, sua avaliação e comparação com o padrão, bem como quando necessário a ação corretiva ou aprimoramento dos

controles internos já executados e estas atividades desempenhadas por pessoal qualificado será possível constatar a ocorrência de fraudes ou irregularidades.

Bons controles internos previnem de fraudes e minimizam erros e irregularidades. “A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais”. (ATTIE, 2007, p. 200). Os erros podem ser a falta de aplicação de um princípio contábil ou má execução da norma interna, ou apresentar erros quanto a aplicação errada das regulamentações e procedimento, podendo também ocorrer interpretação errada por parte do colaborador que estiver executando a tarefa.

Entretanto, podem-se constatar fraudes dentro dos processos internos. Estas fraudes apresentam várias modalidades. Em relação à fraude de interesses, Attie divide-as em três:

- a) Não encobertas: são aquelas que o autor não considera necessário mascarar, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo, seria a retirada de dinheiro do caixa, sem se efetuar nenhuma contabilização.
- b) Encobertas temporariamente: são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente.
- c) Encobertas permanentemente: nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas dos registros de cobranças; porém, isto não bastaria, pois, como o valor a creditar aos clientes não poderia ser alterado sem risco de futuras reclamações, deve-se procurar outro artifício. Este poderia consistir em manter as somas corretas no registro de cobranças; porém alterando as somas da conta correspondente no razão geral, modifica-se, também outra soma de preferência alguma conta de despesas para, assim, manter a igualdade entre saldos devedores e credores. (ATTIE, 2007, p.200)

O sistema de controles internos da empresa, quando bem executado, pode detectar as irregularidades e fraudes. As fraudes quando praticadas são de interesse a quem esta praticando, elas podem apresentar três situações, conforme a citação de Attie. A primeira é facilmente detectada, ou seja, quando não são encobertas. Ocorre quando o controle interno é fraco, isso faz com que o autor não se preocupe em esconder o ato. As fraudes temporariamente encobertas acontecem quando o autor fraudar a empresa, mas não altera os registros, assim quando verificado encontra-se a diferença e posteriormente a detecção da fraude. Por último existem

as fraudes onde são dificilmente identificadas ou nunca encontradas, pois são alterados os registros no ato ocorrido, sendo assim, o registro apresentará os valores ou quantidades conforme o material físico.

Para que não ocorram fraudes e sejam minimizadas as irregularidades a empresa deve constituir um sistema de controles internos de qualidade. Este sistema deve ser constantemente verificado por meio de uma auditoria interna e sempre apresentar aprimoramento dos controles internos a fim de diminuir os riscos, com isso também é possível obter a otimização dos resultados com a redução dos custos.

O próximo tópico irá abordar a Lei Sarbanes- Oxley, apresentando seu conceito e a diferença com a legislação brasileira.

2.3 LEI SARBANES-OXLEY

Colaboram Gramling, Rittenberg e Johnstone quando definem a auditoria como “Um processo que pode ser aplicado em muitas situações distintas, incluindo avaliação da eficiência e eficácia de um processo ou de um departamento.” (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012, p.6). E Franco e Marra (2001, p.26) descrevem que o objetivo da auditoria é “verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade.” Como essa ferramenta verifica tudo o que acontece dentro da empresa, sendo a situação econômica e seu controle operacional, ela pode encontrar erros e fraudes ocorridos dentro da organização.

Devido a grandes desfalques ocorridos em empresas nos Estados Unidos, em grandes corporações como Enron, Arthur Andersen, WorldCom e Xerox, foi criado uma lei de transparência e controle, em 30 de julho de 2002, com o intuito de minimizar esses escândalos. O objetivo da lei segundo Borgerth é:

Estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado norte-americano. O objetivo final é o de restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar a teoria dos mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários. (BORGERTH, 2007, p.19).

Devido aos escândalos ocorridos em grandes corporações, foi necessária a reavaliação dos padrões de controles internos e aos padrões de regulamentações financeiras para que apresentem segurança nos relatórios emitidos pela organização.

A lei Sarbanes-Oxley foi criada para controlar os comportamentos não éticos realizados dentro das empresas. Com isso, ela apresenta maior confiança nas informações geradas.

“A SOX criou um novo ambiente de governança corporativa e dessa forma gerou um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores para evitar práticas lesivas que expõe as sociedades anônimas a elevados níveis de risco”. (MELLO, 2011 p.67). Esta lei foi estabelecida para regulamentar as auditorias e auditores com as novas responsabilidades onde visam diminuir os desfalques ocorridos.

Essa lei estabelece que as empresas reestruturem seus processos a fim de aumentar os controles, a segurança e a condução correta dos negócios, em suas demonstrações contábeis, no financeiro e na sua gestão.

“No Brasil, esta lei se aplica às empresas de capital aberto, com ações negociadas nos mercados de capitais dos Estados Unidos: multinacionais de capital americano e empresas brasileiras com ADRs nos Estados Unidos”. (MACHADO, 2007, p.57). As empresas privadas não estão obrigadas a seguirem a SOX, mas é de grande valia que tomem como base para que aprimorem seus controles internos buscando sempre apresentar a melhor segurança de suas informações e processos.

QUADRO 3 – LEI SARBANES- OXLEY X LEGISLAÇÃO DO BRASIL

Continua

Lei Sarbanes-Oxley	Brasil
O auditor independente não pode prestar serviço de consultoria à empresa que ele está auditando.	As empresas de auditoria não podem prestar serviço de consultoria ou outros serviços que podem caracterizar a perda de sua objetividade.
Proíbe diretamente ou indiretamente, a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos, entre a empresa e quaisquer conselheiros ou diretores.	Não existe a proibição de empréstimos.
Exige padrões de conduta e maior responsabilidade dos advogados.	Não existe obrigatoriedade deste relato.

Conclusão

Lei Sarbanes-Oxley	Brasil
Os diretores executivos e os diretores financeiros devem emitir relatórios trimestrais contendo a certificação de que eles executaram a avaliação da eficácia dos controles.	Trimestralmente em conjunto com as demonstrações financeiras a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram o resultado, indicando os principais fatores de risco a que esta sujeita à companhia, internos e externos.
Caso a empresa apresente erros nos demonstrativos contábeis e tenham que republicá-los gerando prejuízos para a empresa, o Diretor Financeiro e o Presidente terão de devolver qualquer bônus e até mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido.	Não existe obrigatoriedade deste relato.
O Presidente e o Diretor financeiro da companhia devem divulgar um relatório sobre a efetividade dos controles internos e a elaboração das demonstrações financeiras, juntamente com os relatórios anuais.	Não existe obrigatoriedade deste relato.
A pena para o Presidente e Diretores financeiros que omitem informações ou apresentar infrações falsas pode variar de 10 a 20 anos de prisão ou altas multas.	Os Administradores respondem civilmente pelos prejuízos que causar a companhia quando ultrapassarem os atos regulares de gestão ou quando procederem dentro de suas atribuições e poderes, com culpa ou dolo.
Exige que papeis e e-mails dos principais documentos relacionados à auditoria dos resultados sejam mantidos por cinco anos e determina pena de 10 anos por destruir tais documentos.	O Auditor para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar em boa guarda toda a correspondência, relatórios, pareceres e demais documentos relacionados com a auditoria pelo prazo de 5 anos, a contar da data de emissão do parecer.
Determina a criação do comitê de auditoria composto por membros independentes que deverão supervisionar os processos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações financeiras.	Não é obrigatória a criação de comitê de auditoria, a SEC permitiu que as empresas brasileiras pudessem substituí-lo pelo Conselho Fiscal ou Conselho de Administração.
Na composição do Comitê de Auditoria é exigido que pelo menos um dos membros seja um especialista financeiro.	O Conselho de Administração deve ter pelo menos dois membros com experiência em finanças.
O controle interno é um dos itens exigidos com bastante rigor pela Lei Sarbanes-Oxley. Esta determina que o Presidente e o Diretor Financeiro devam estabelecer e manter o controle interno da empresa.	O sistema contábil é de responsabilidade da administração da entidade, porém o Auditor deve efetuar sugestões para o seu aprimoramento, decorrentes de contratações feitas no trabalho.
Obriga o rodízio dos sócios da empresa de auditoria	As empresas devem fazer um rodízio das empresas de auditoria a cada 5 anos.
Proíbe o Auditor de prestar serviços.	Não existe obrigatoriedade deste fato.
Deverá adotar um código de ética para administradores financeiros seniores.	Não existe obrigatoriedade deste fato.

FONTE: SANTOS; LEMES (2004, p.9-11).

O quadro 3 apresenta as diferenças entre a Lei Sarbanes- Oxley e a Legislação brasileira. A lei SOX proporciona maior segurança nas demonstrações financeiras, pois no Brasil vários itens não são considerados, como por exemplo, no caso da empresa apresentar erros nos demonstrativos contábeis e tenham que republicá-los gerando prejuízos para a empresa. Segundo a lei, o Diretor Financeiro e o Presidente terão de devolver qualquer bônus e até mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido. Já no Brasil não existe nenhuma lei que comente esta situação.

A aplicação de sofisticados procedimentos e técnicas nos dados dos relatórios financeiros, propicia maior confiança nos relatórios emitidos pela organização. Desta maneira, se tornam possível colher relatórios e demonstrações contábeis mais fidedignas as informações. Contudo, apresentam informações condizentes à realidade da organização, dando mais confiabilidade aos elementos que requerem essas informações.

Para que as empresas se adaptem as normas implementadas pela SOX, elas precisam instituir controles internos mais sofisticados para se adequarem a tais exigências, o mais reconhecido e recomendado de atualmente é o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* também chamado COSO. No tópico a seguir explica-se o COSO e quais são seus objetivos.

2.4 O COSO

O COSO tornou-se uma estrutura reconhecida mundialmente porque ele uniformizou as definições dos controles internos, estabeleceu padrões para a implementação e autenticação, definiu componentes, objetivos e objetos num modelo integrado, decretou as atividades e responsabilidades da administração e elaborou um meio onde monitora e avalia os controles internos da sociedade empresária.

“Há mais de uma década, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno” (COSO, 1992, p.6). Depois desta publicação, muitas organizações adotaram esta estrutura nas políticas, normas e regulamentos de suas atividades para o melhor cumprimento dos seus objetivos.

“Um dos objetivos fundamentais dessa estrutura é contribuir para que a gestão de empresas e demais organizações adotem uma forma mais adequada de abordar os riscos inerentes ao cumprimento de seus objetivos” (COSO, 1992, p.13). Ou seja, é um controle interno desenvolvido para garantir razoável certeza nos objetivos atingidos na empresa.

O modelo COSO tornou-se referência mundial pelo fato de:

Uniformizar definições de controle interno;
Definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
Delinear papéis e responsabilidades da administração;
Estabelecer padrões para implementação e validação;
Criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.
(BRASIL-TCU, 2009, p.10).

É por meio da aplicação do COSO que se observa a incidência dos eventos, estes são ocorrências geradas por meios internos ou externos os quais afetam a realização dos objetivos. Estes eventos podem causar impacto negativo, onde afetará negativamente a realização do objetivo, ou o evento pode causar impacto positivo, é quando o evento gera um impacto favorável ao objetivo podendo contrabalancear os impactos negativos.

Para entender melhor quais são os componentes do controle interno e seus objetivos o COSO apresenta a Matriz Tridimensional, no próximo item ela é descrita e explicada o que compõem.

2.4.1 Matriz Tridimensional

A matriz tridimensional apresenta os objetivos e componentes do controle interno. “O gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série pelo qual um componente afeta apenas o próximo. É o multidirecional e interativo segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros”. (COSO, 1992, p.6). Desse modo, segue abaixo a figura da matriz tridimensional.

FIGURA 2 - MATRIZ TRIDIMENSIONAL EM FORMA DE CUBO



FONTE: COSO (1992, p.23)

O cubo apresenta quatro categorias de objetivos, sendo elas: estratégico, operacional, comunicação e conformidade, onde estão representados nas colunas verticais. A organização e suas unidades estão retratadas na terceira dimensão do cubo. E os oito componentes estão na horizontal, os quais segundo COSO (1992) são eles:

- **Ambiente Interno:** O ambiente interno é a cultura dos seus colaboradores quanto ao relacionamento dos seus controles internos. Ele dá a base para os demais componentes, pois é ele que estabelece a forma de gerenciamento, define responsabilidades e organiza as pessoas envolvidas.
- **Fixação de Objetivos:** A fixação dos riscos são necessárias para que a administração possa identificar e avaliar os riscos quanto a sua realização.
- **Identificação de Eventos:** Os eventos são ocorrências geradas a partir dos fatores internos ou externos. A identificação destes eventos determinará se representam oportunidades ou riscos para os controles. Quando identificados as oportunidades voltarão para sua execução no sistema de controle interno e quando o fator negativo, a administração implantará estratégias para a obtenção dos seus objetivos.

- **Avaliação dos Riscos:** A avaliação dos riscos é a identificação e análise dos riscos quanto ao atendimento em relação dos seus objetivos. Desta forma, serão avaliados os riscos encontrados através de duas perspectivas, a probabilidade e o impacto.
- **Resposta a Risco:** As respostas compreendem em evitar, diminuir, compartilhar ou aceitar os riscos. A partir da resposta a administração irá avaliar o efeito do risco quanto a sua probabilidade de ocorrência, impacto, custos e benefícios, certificando-se que tais riscos estejam dentro da tolerância estabelecida.
- **Atividade de Controle:** As atividades são os sistemas e procedimentos que ajudarão nas tomadas de decisões quanto aos riscos encontrados os quais podem prejudicar a obtenção dos objetivos. Essas atividades podem ser autorizações, verificações, conciliações, revisões de desempenho das operações, segurança de ativos e segregação de funções.
- **Informações e Comunicações:** As informações quanto os riscos e seus gerenciamentos deverão ser comunicados a todo o pessoal de forma clara, para que possam realizar suas responsabilidades. A comunicação deve fluir em todos os níveis da organização.
- **Monitoramento:** Por fim, o monitoramento é onde ocorre o controle de todo o processo das atividades em execução. As deficiências dos controles internos devem ser relatadas aos seus superiores. (COSO, 1992).

Observa-se que os componentes estão inter-relacionados com os objetivos, tendo a finalidade de simplificar a tarefa de gerenciamento das atividades que integram o controle interno. As atividades desempenhadas são importantes para a companhia como um todo, pois é por meio delas que serão identificados os riscos os quais a organização esta exposta e identificação dos procedimentos para o alcance dos seus objetivos.

Por meio do COSO unificou-se as definições do controle interno, como também determinou seus componentes, objetivos e objetos integrando-os com a finalidade de monitorar, avaliar e atribuir melhoramento nos processos praticados. Também estabeleceu

Ele estabelece normas onde minimizam a exposição aos riscos, os quais prejudicam diretamente os objetivos da organização. O modelo de controle interno

quando implantado corretamente e executado com qualidade pode ser o suporte ligado diretamente ao sucesso da organização.

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa, segundo Pinheiro (2010), é composta por técnicas e procedimentos que são adotados pela ciência para formação e resolução de problemas de modo sistemático. Os procedimentos metodológicos são um traçado onde se sistematiza e estrutura a pesquisa com a finalidade de se obter as respostas do problema estudado.

Este trabalho se concentra em um único caso, sendo este em uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais, caracterizando assim um estudo de caso, onde seus objetivos são alcançados através da metodologia descritiva e explicativa.

Quanto aos seus procedimentos, serão obtidos por meio de consulta bibliográfica e documental. Por fim, a abordagem do problema tipifica a pesquisa qualitativa, visto que ele visa compreender particularidades dos comportamentos de determinados indivíduos.

3.1 TIPOLOGIAS QUANTO AOS OBJETIVOS

A apresentação em relação ao que tange os objetivos propostos neste trabalho se caracterizou uma pesquisa descritiva e explicativa. A explicação dessa tipologia quanto ao alcance dos objetivos apresentados é explicado no próximo tópico.

3.1.1 Descritiva e Explicativa

O presente trabalho classifica-se como uma pesquisa descritiva e explicativa, visto que busca relatar os processos utilizados no controle interno na empresa. Gil (2008, p. 28) explica que “as pesquisas deste tipo têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.” Pode-se concluir que a pesquisa descritiva relata as características dos dados colhidos em uma realidade, onde o pesquisador registra os fatos, analisa, classifica e interpreta, sem interferir.

Gil (2008, p. 28) também comenta sobre as pesquisas explicativas “são aquelas pesquisas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais profunda o conhecimento da realidade, o porquê das coisas”.

Este trabalho tem como objetivo descrever e explicar as atividades desempenhadas na empresa, observando seus comportamentos em sua execução, sendo assim descritos e explicados de maneira clara, identificando os fatores determinantes no fato ocorrido.

3.2 TIPOLOGIAS QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Em relação aos procedimentos realizados para execução do trabalho foram três que melhores ajudaram para a obtenção dos objetivos apresentados. Sendo eles o estudo de caso, por se caracterizar em apenas uma empresa, bibliográfica, pois necessita da ajuda de referenciais teóricos para o embasamento do trabalho prático realizado e documental por necessitar do apoio dos documentos obtidos na empresa.

3.2.1 Estudo de Caso

A pesquisa do tipo “estudo de caso” configura-se principalmente ao estudo de um único caso. Deste modo, o pesquisador pode aprofundar-se melhor por ser um caso específico. Gil (1999, p. 73) fala que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Deste modo, serão coletados dados e aplicados questionários para posterior análise das informações levantadas. Contudo, o pesquisador tem a oportunidade de se concentrar no caso estudado, sendo de grande importância, pois assim analisará e interpretará com maior atenção aos acontecimentos.

3.2.2 Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica é definida por Cervo e Bervian (1983, p. 55), como a que

explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte de uma pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Desta maneira, ela constitui dando base ao pesquisador, por meio de materiais científicos já elaborados, como livros, pesquisas, revistas, etc. Pode também reunir diversas publicações onde obtém uma nova leitura. A metodologia bibliográfica é quando se ressalta os conceitos dados pelos autores pesquisados e para o assunto tratado no trabalho. Ela também é apropriada para dar fundamento ao tema abordado.

3.2.3 Documental

A pesquisa documental é facilmente confundida com a pesquisa bibliográfica. Gil (1999) explica que a principal diferença entre elas é sua natureza. A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Silva e Grigolo (2002) complementam que a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise profundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela, algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir para a sociedade científica a fim de que outros possam volta a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Como os autores citam, é uma informação bruta, onde é possível através dela extrair algum valor que irá contribuir para o estudo. Essas informações são bases de consultas onde geram análises, interpretações e conclusões.

Além de tipologias quanto aos objetivos e os procedimentos realizados neste trabalho, também apresentam as tipologias em relação a abordagem do problema, onde no próximo item é apresentada e explicada.

3.3 TIPOLOGIAS QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Em relação a abordagem do problema apresentado neste trabalho, se caracterizou uma pesquisa qualitativa pois se trata em estudar as particularidades e comportamentos de tal indivíduo. Para melhor entendimento o próximo tópico irá esclarecer o que se trata a pesquisa qualitativa.

3.3.1 Qualitativa

Este trabalho caracteriza-se por uma pesquisa qualitativa, onde Richardson (1999, p. 80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

É quando o estudo visa entender detalhadamente as características e definições expostas na pesquisa. Ele pretende estudar com maior profundidade as particularidades de tal comportamento ou indivíduos.

Desta forma, esse trabalho foi realizado por meio de questionamentos quanto à execução dos procedimentos realizados no controle interno da empresa. Em seguida descrito, analisado e sugerido melhorias em todos os processos realizados pela empresa de comércio e beneficiamento de sementes.

No item a seguir irá detalhar a empresa em que o trabalho foi realizado, seus clientes, fornecedores, sua área de atuação, participação no mercado e os controles internos executados pela mesma.

4 ESTUDO DE CASO DA EMPRESA

Como se sabe, o Brasil é um país muito forte em relação à cultura agrícola, principalmente na produção de cereais como trigo, soja e milho. Contudo, o grande percentual das exportações brasileiras é destes cereais. Entretanto para chegar até a comercialização a semente passa por vários processos.

Estes processos consistem em primeiramente a adubação da lavoura, é quando ocorre o crescimento da planta, por segundo a prevenção e/ou controle da praga, em seguida a colheita e por fim a limpeza e classificação da semente. A partir disso, é dado a finalidade da semente, onde esse cereal pode se transformar em alimento para consumo humano, como também tornar-se ração para os animais ou ainda continuar como semente para futuras plantações.

O processo de tratamento onde é realizada a limpeza e classificação da semente é efetuado por empresas especializadas. Estas empresas têm por objetivo o exercício da atividade de prestação de serviços de armazenagem e, quando for o caso, de secagem, limpeza e expurgo de cereais susceptíveis de estocagem. Apresentam execução de serviços especiais, complementares destas atividades e cooperaram com órgãos governamentais no preparo e estocagem de produtos de sua aquisição.

Cabe à prestadora de serviço no mínimo manter a qualidade do produto recebido, assim como deve manter um padrão estabelecido no armazenamento destes cereais, como uma quantidade mínima de impurezas, controle na praga e umidade para melhor armazenamento dos grãos.

Essas empresas são subordinadas ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB e Secretaria do Estado da Agricultura e do Abastecimento - SEAB, onde é assegurado quais as diretrizes devem ser seguidas como também a Lei de nº 9.973, de 29/05/2000, na qual dispõe sobre o sistema de armazenagem dos produtos agropecuários. Estas regulamentações servem para melhor controle dos processos aplicados nessas empresas.

Segundo o Ministério da Agricultura e do Abastecimento, só poderão exercer essas atividades as empresas que apresentarem a certificação por meio do Sistema Nacional de Certificação de Unidades Armazenadoras, onde serão estabelecidas condições técnicas e operacionais para a qualificação necessária aos armazéns.

Estes órgãos têm por objetivo planejar, normatizar e executar a todas entidades que exercem as atividades de armazenamento de grãos. E apresentam as responsabilidades quanto ao depositário, este o responsável pela guarda, conservação e qualidade dos produtos recebidos para uma melhor conservação dos produtos em depósito.

As informações foram obtidas através de perguntas e entrevistas para levantamento dos dados necessários para este estudo de caso.

No próximo tópico irá descrever quais as características da empresa onde o trabalho foi realizado bem como sua área de atuação, clientes, fornecedores, participação no mercado e sua estrutura administrativa.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A empresa deste estudo de caso, trata-se de uma organização de médio porte, cujo nome empresarial não será divulgado por motivo de sigilo. Ela é uma empresa privada e está inserida no ramo agropecuário há oito anos. Iniciou suas atividades em 30 de janeiro de 2009, quando duas empresas relacionadas no ramo do agronegócio, mais precisamente com insumos e defensivos agrícolas, sentiram a necessidade de possuir sua própria unidade de comércio e beneficiamento de cereais, com o objetivo de melhor atendimento aos seus clientes, com uma unidade moderna e com grande capacidade na recepção de soja, milho e trigo.

Tem como valores a conduta de altos padrões de ética com a comunicação clara e precisa. O gerenciamento com sua equipe devem ser consistentes e focados e o relacionamento com seus clientes e colaboradores deve ser transparente e baseado na responsabilidade e confiança entre as partes.

Em 2013, a empresa teve um crescimento significativo em sua estrutura, com o volume expressivo da movimentação de grãos, utilizou-se como oportunidade de ampliação em sua estrutura com mais dois silos, totalizando um aumento de 20 mil toneladas.

Hoje apresenta uma estrutura moderna com quatorze silos, sendo oito para armazenagem de grãos para comercialização com capacidade estática para 53 mil toneladas, três silos auxiliares/pulmão, com capacidade de um mil toneladas cada um, duas tulhas para resíduos e um silo para subprodutos comercializáveis com capacidade para 300 toneladas.

A unidade conta com quatro moegas, sendo três equipadas com tombadores, com capacidade para 75 toneladas de grãos e uma com capacidade para 40 toneladas. Com estes recursos o fluxo de recepção chega a 200 toneladas de grãos por hora, sendo que o tempo de permanência do veículo transportador dentro da unidade não ultrapassa os 15 minutos.

A empresa procura modernizar-se constantemente, ampliando suas instalações e negócios, utilizando-se de boas condutas práticas e com uma equipe de funcionários capacitados para melhor atendimento e qualidade em seus serviços.

4.1.1 Área de atuação

A empresa atua no ramo do agronegócio, trabalhando com sementes de soja, milho e trigo, as quais se dividem em soja convencional, soja transgênica, soja granel e intacta. Os trigos tipo branco, padrão, tipo 1, 2 e 3. E os milhos apresentam tipo 1, 2 e 3.

A sua principal atividade é o comércio e beneficiamento de sementes. Onde trata-se na recepção, pesagem, secagem, limpeza e armazenagem dos grãos recebidos e posteriormente sua venda, ou seja, opera desde à recepção até a comercialização.

Os clientes têm três opções quando solicita os trabalhos da empresa. Ele pode entregar as sementes e depois da secagem e limpeza comercializá-las por meio de corretores ou pode vender para a própria empresa ou também o produtor pode deixá-las armazenadas.

4.1.2 Principais Clientes

A empresa atende mais de cem produtores rurais do Sul do Paraná. Porém os seus maiores clientes são multinacionais quando a empresa vende os produtos para exportação como Bunge alimentos, Nidera sementes e Cargill agrícola. Assim como também para empresas com a atividade fim de alimentos, como Moinho Moageira e Ingredion.

4.1.3 Principais Fornecedores

Os seus fornecedores são produtores da região Sul do Paraná. A empresa compra de mais de cem produtores, podendo estes serem os próprios clientes, pois como já citado, uma opção do cliente é que ele venda para a empresa, ou seja, ele se torna fornecedor da empresa.

4.1.4 Participação no Mercado

A empresa atua fortemente no mercado agrícola com a prestação de serviços em grãos. Com o recebimento de soja, milho e trigo, a empresa esta presente no agronegócio, ajudando no fortalecimento desta área na região Sul do Paraná.

A sua participação na área agrícola esta ligada diretamente nas exportações de soja para países com China e demais países da Ásia, ajudando gerar economia tanto para a cidade onde está localizada, quanto para o país.

Os grãos de milho são vendidos para fábricas de ração e também para fábricas onde produzem produtos para consumo humano. Já os trigos são comercializados com as Moageiras onde posteriormente serão transformados em farinhas de trigo ou derivados como o macarrão.

A empresa também colabora para os produtores da cidade e região, pois como ela é fruto de duas empresas vendedoras de insumos e defensivos agrícolas, ela possibilita melhores negócios na forma de pagamento. Como por exemplo, o Barter, onde o produtor rural compra insumos agrícolas e posteriormente paga com sementes, proporcionando um diferencial ao cliente.

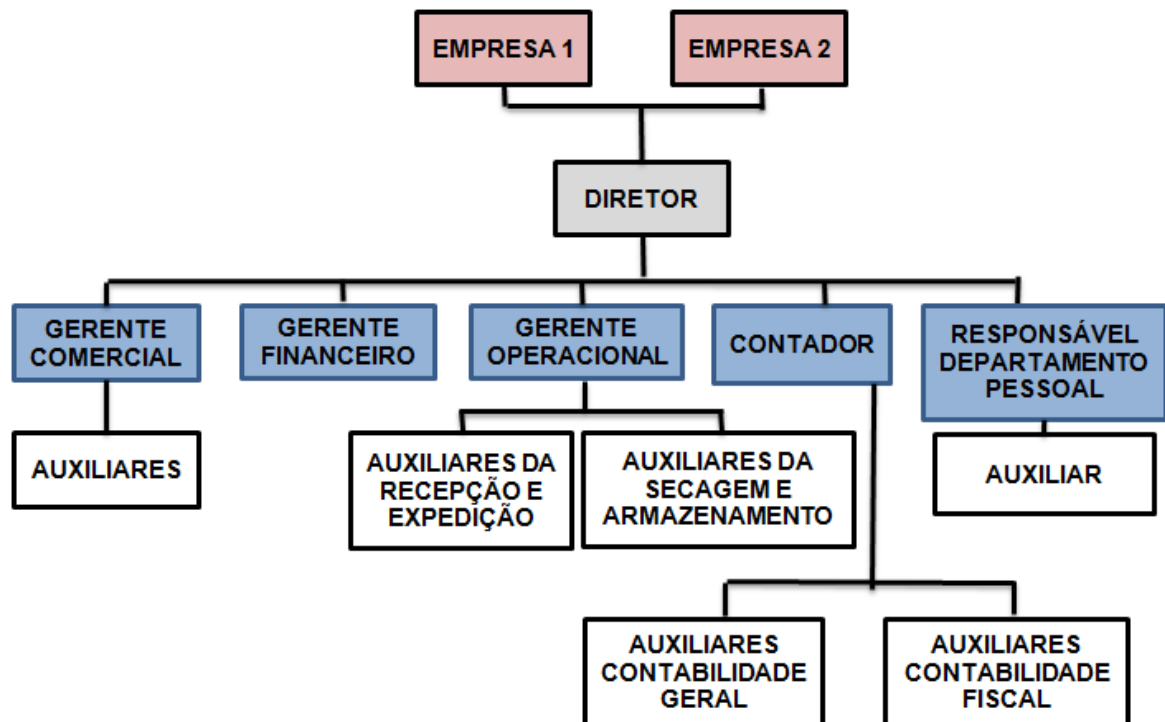
Para que todo esse processo se realize, necessita-se de uma estrutura administrativa para a execução das atividades. A estrutura organizacional da empresa é descrita no próximo item.

4.1.5 Estrutura Administrativa da Empresa

A estrutura organizacional da empresa compreende em seis principais setores, os quais são departamento comercial, departamento financeiro,

departamento operacional, contabilidade, informática e recursos humanos. Abaixo o organograma estrutural da empresa.

ORGANOGRAMA 1 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA EMPRESA



FONTE: A Autora (2017).

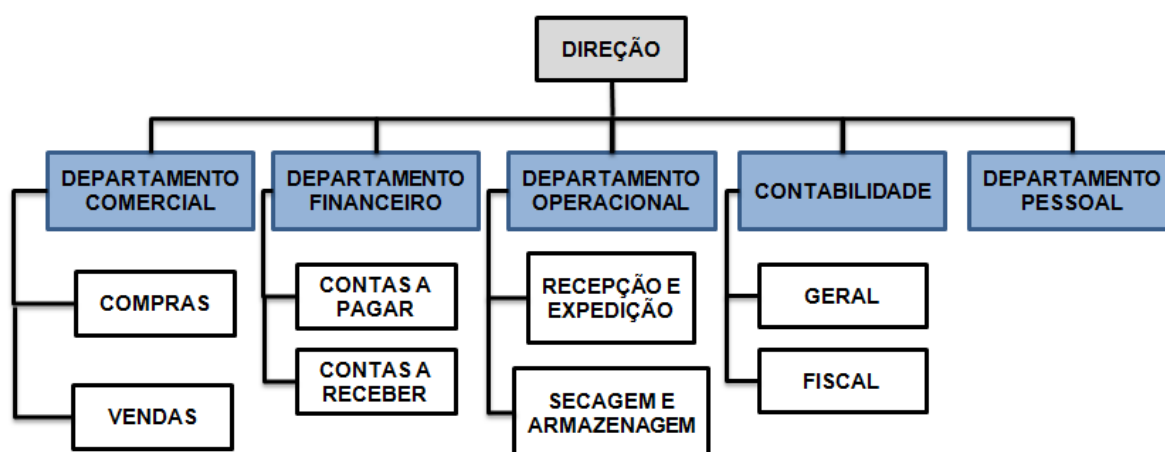
Cada empresa vendedora de insumos agrícolas possui 50% de participação, tornando-se as duas sócias. Com isso, nomearam um diretor responsável com a competência em administra-la. Abaixo do diretor, estão os departamentos os quais juntos formam o sistema organizacional da empresa. Cada departamento tem seu gerente responsável pela área executada, todos são auxiliados por demais pessoas, com exceção do departamento financeiro, onde ele trabalha sozinho.

Dentro de cada área são apresentadas suas características e particularidades para o alcance do objetivo esperado no departamento. Para melhor entendimento, o próximo tópico irá descrever quais são as áreas e posteriormente quais os processos realizados por elas.

4.2 MAPEAMENTO DAS ÁREAS INTERNAS DA EMPRESA

Cada área interna possui sua função buscando atingir seu objetivo. A empresa apresenta seis principais áreas internas, onde cada qual possui seu controle interno. Abaixo o fluxograma das áreas aplicadas na empresa.

ORGANOGRAMA 2 – ÁREAS INTERNAS DA EMPRESA



FONTE: A Autora (2017).

Por meio deste fluxograma, é possível notar todas as áreas empregadas na empresa. As seis grandes áreas ainda se subdividem, totalizando em quatorze áreas internas. Todos os departamentos devem realizar suas atividades a fim de buscarem seus objetivos particulares. Sendo assim, juntos com o controle interno realizado corretamente, apresentam o objetivo final da empresa, o qual é fazer desde o recebimento das sementes até a comercialização.

4.2.1 DEPARTAMENTO COMERCIAL

Esta composto por três pessoas, o gerente comercial e dois auxiliares. Tem com objetivo de atender o produtor rural, sendo estes como clientes e fornecedores, realizar as compras e vendas da empresa e também análise e interpretações do mercado agrícola para melhores vendas.

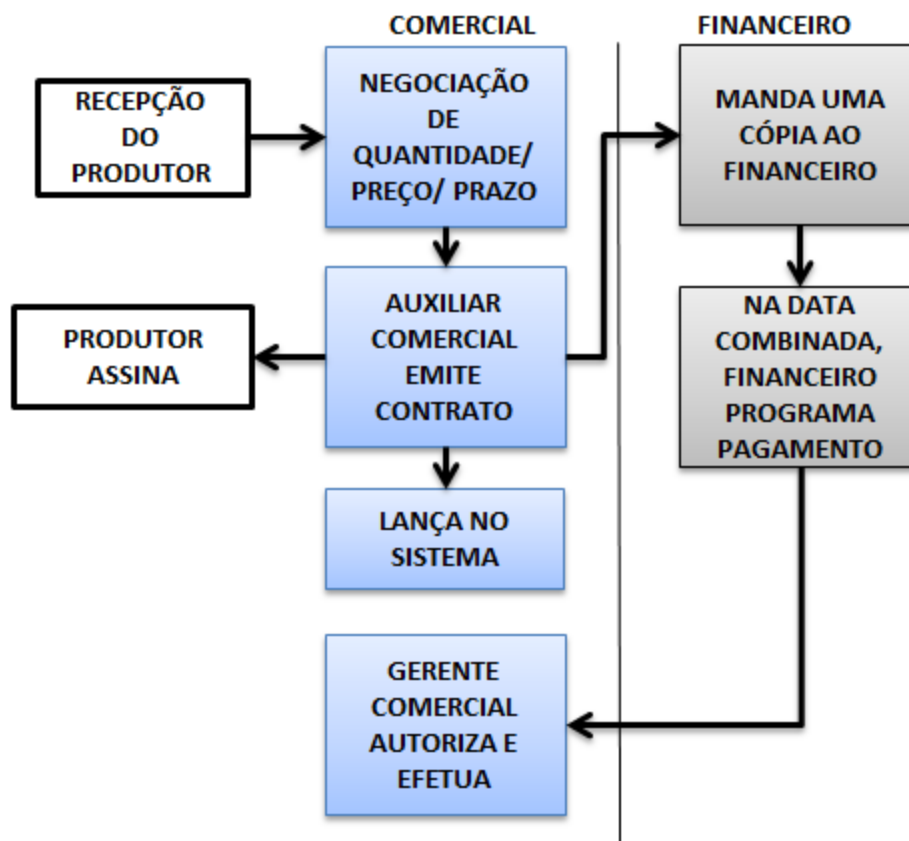
Em relação às compras os procedimentos realizados, são:

(1) Primeiramente o gerente comercial recebe o produtor em sua sala;

- (2) É emitido o relatório do sistema da empresa com produtos armazenados do produtor para que ele consulte seu saldo;
- (3) O produtor rural resolve vender para empresa;
- (4) Combina-se preço do produto e prazo para que a empresa efetue o pagamento;
- (5) O auxiliar comercial emite um contrato de compra onde está descrito qual produto será comprado do produtor, o valor e a data para que seja depositado o valor combinado e lança no sistema para controle interno;
- (6) O produtor assina o contrato de compra;
- (7) Na data estabelecida o financeiro programa o pagamento;
- (8) Depois de o financeiro programar o pagamento o gerente comercial autoriza e efetua-o.

Abaixo segue o fluxograma para exemplificar o controle interno realizado no setor de compras da empresa:

FLUXOGRAMA 2- CONTROLE INTERNO NAS COMPRAS



FONTE: A Autora (2017).

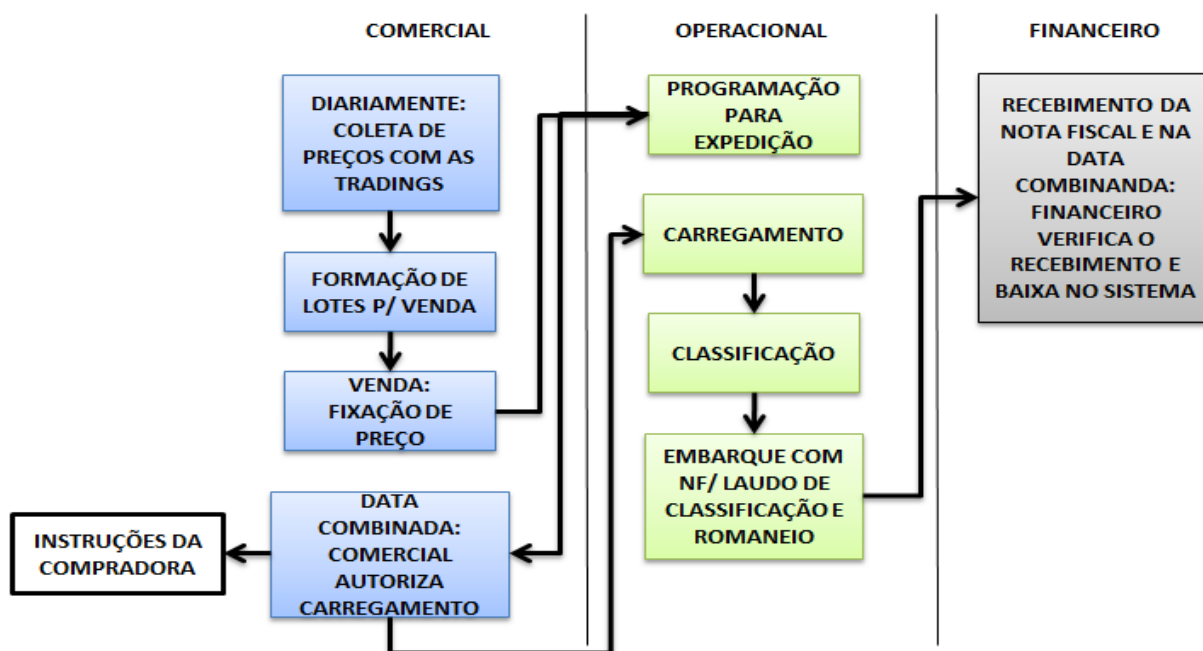
O fluxograma acima demonstrou quais as rotinas internas executadas pelo departamento comercial na compras desde a recepção do fornecedor (produtor) até o pagamento executado pelo financeiro.

Nas vendas apresentam os seguintes procedimentos:

- (1) Diariamente o diretor comercial coleta cotações de preços dos produtos soja, milho e trigo entre as *tradings*;
- (2) Formam-se lotes de milho, trigo ou soja de quantidades das vendas a serem realizadas;
- (3) Efetua-se a venda com a melhor condição do mercado;
- (4) É feito o contrato de venda onde é fixado o valor e data de recebimento;
- (5) Depois realizada a venda, passa-se para o gerente operacional programar a expedição;
- (6) Na data estabelecida o gerente comercial autoriza o carregamento;
- (7) Por meio de *e-mail*, a compradora passa as instruções de embarque como destino da mercadoria, transportadora e classificação;
- (8) Após encaminhado as instruções de embarque o auxiliar do comercial complementa o a nota fiscal com todas estas instruções;
- (9) A transportadora autorizada pelo comprador, emite uma ordem de carregamento carga-carga e encaminha ao gerente comercial;
- (10) Para a expedição do produto é feito a classificação exigida pelo comprador e emite-se a nota fiscal de venda conforme instruções do comprador;
- (11) É feito o embarque do produtor com a nota fiscal de venda, laudo de classificação e romaneio de transporte;
- (12) Na data combinada, o financeiro verifica se houve o recebimento, confere-o com o contrato de venda e da baixa no sistema.

Para melhor visualização dos procedimentos realizados nas vendas, segue abaixo o fluxograma.

FLUXOGRAMA 3 – CONTROLE INTERNO NAS VENDAS



FONTE: A Autora (2017).

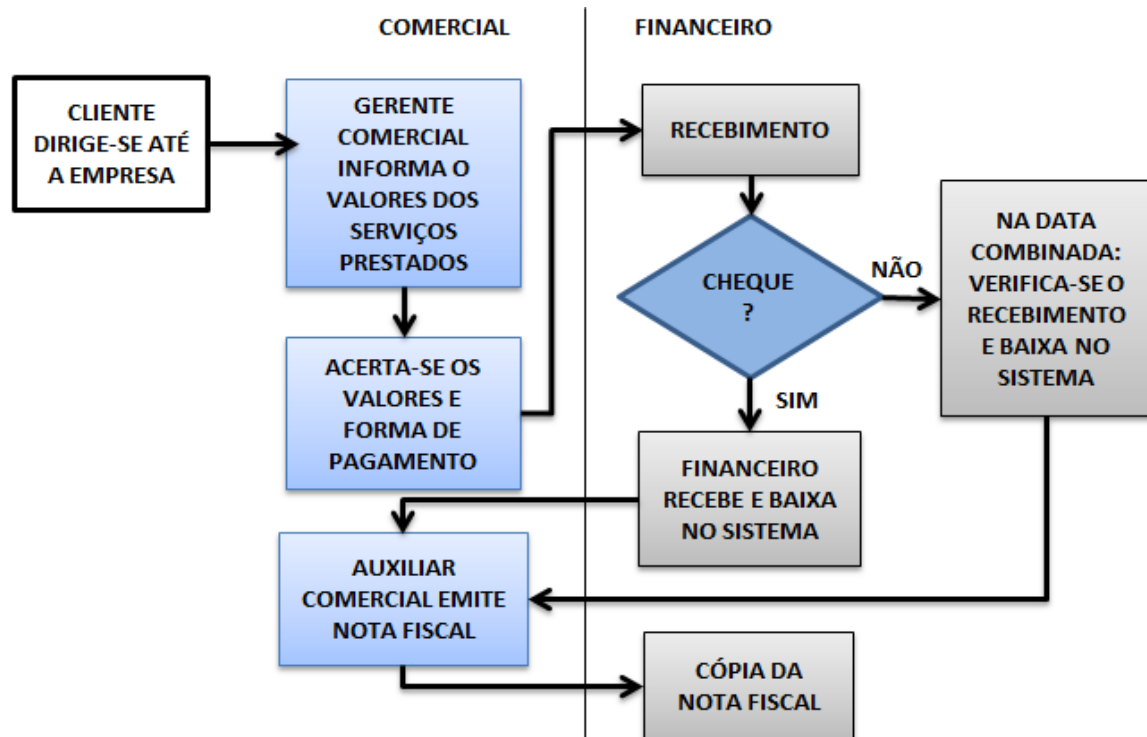
Acima pode-se observar o fluxograma com todas as atividades realizadas no processo de vendas, desde a coleta de melhores preços, passando pelo operacional onde ocorre o carregamento, até o financeiro o qual verifica o recebimento do valor combinado.

Quando o produtor rural deixar armazenado o produto ou então vende por meio de uma corretora, ele paga apenas a armazenagem com os custos de secagem, caso haja, ou seja, o serviço prestado. Neste caso de recebimento, são executados os seguintes procedimentos:

- (1) O cliente dirige-se até a empresa, aonde conversa com o gerente comercial;
- (2) Então se emite no sistema o relatório com os controles de serviços prestados ao produtor;
- (3) Acerta-se o valor, em algumas hipóteses podem ocorrer descontos, combina-se também a data de recebimento;
- (4) O cliente efetua o pagamento através de cheque ou ordem bancária;
- (5) Emite-se a nota fiscal de prestação de serviço;
- (6) O financeiro na data combinada confere o recebimento com a nota fiscal ou em casos de recebimentos em cheque e da baixa o título no sistema.

Abaixo o fluxograma dos controles interno realizados na prestação de serviços.

FLUXOGRAMA 4 – CONTROLES INTERNOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS



FONTE: A Autora (2017).

Acima, foi possível visualizar quais os procedimentos realizados pelo departamento comercial e financeiro em relação as prestações de serviços realizadas pela empresa.

A seguir será descrito quais os controles internos executados pelo departamento financeiro e suas particularidades.

4.2.2 DEPARTAMENTO FINANCEIRO

O departamento financeiro é composto apenas por um responsável e não possui auxiliares. Nele são realizados todos os recebimentos e pagamentos, sendo estes por cheque, dinheiro ou via bancária e também lançado a movimentação no sistema.

No caso das compras realizadas, o financeiro desempenha estas rotinas:

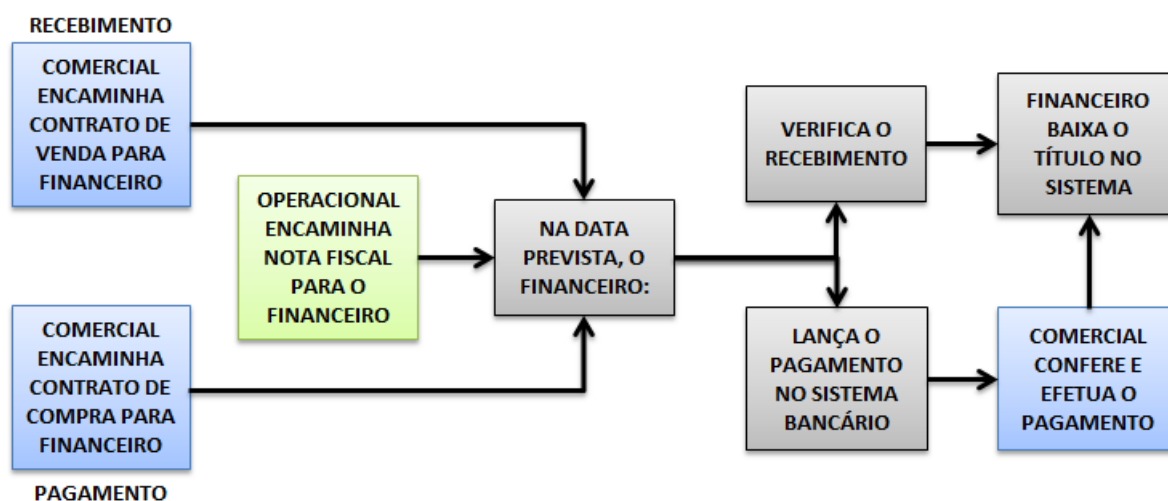
- (1) Por meio dos contratos realizados pelos auxiliares comerciais, o financeiro provisiona no sistema bancário os pagamentos na data prevista;
- (2) O gerente comercial confere e efetua o pagamento por meio do gerenciador financeiro;
- (3) O financeiro baixa o título a pagar do sistema.

As atividades realizadas quando ocorre venda de mercadoria são:

- (1) Por meio dos contratos realizados pelos auxiliares comerciais, o financeiro na data prevista verifica se houve os depósitos pelo extrato bancário;
- (2) O financeiro baixa o título a receber do sistema;

Segue abaixo o fluxograma das atividades realizadas pelo departamento financeiro, este está demonstrando o processo financeiro de compras e vendas de mercadorias.

FLUXOGRAMA 5 – CONTROLES INTERNOS NO DEPARTAMENTO FINANCEIRO



FONTE: A Autora (2017).

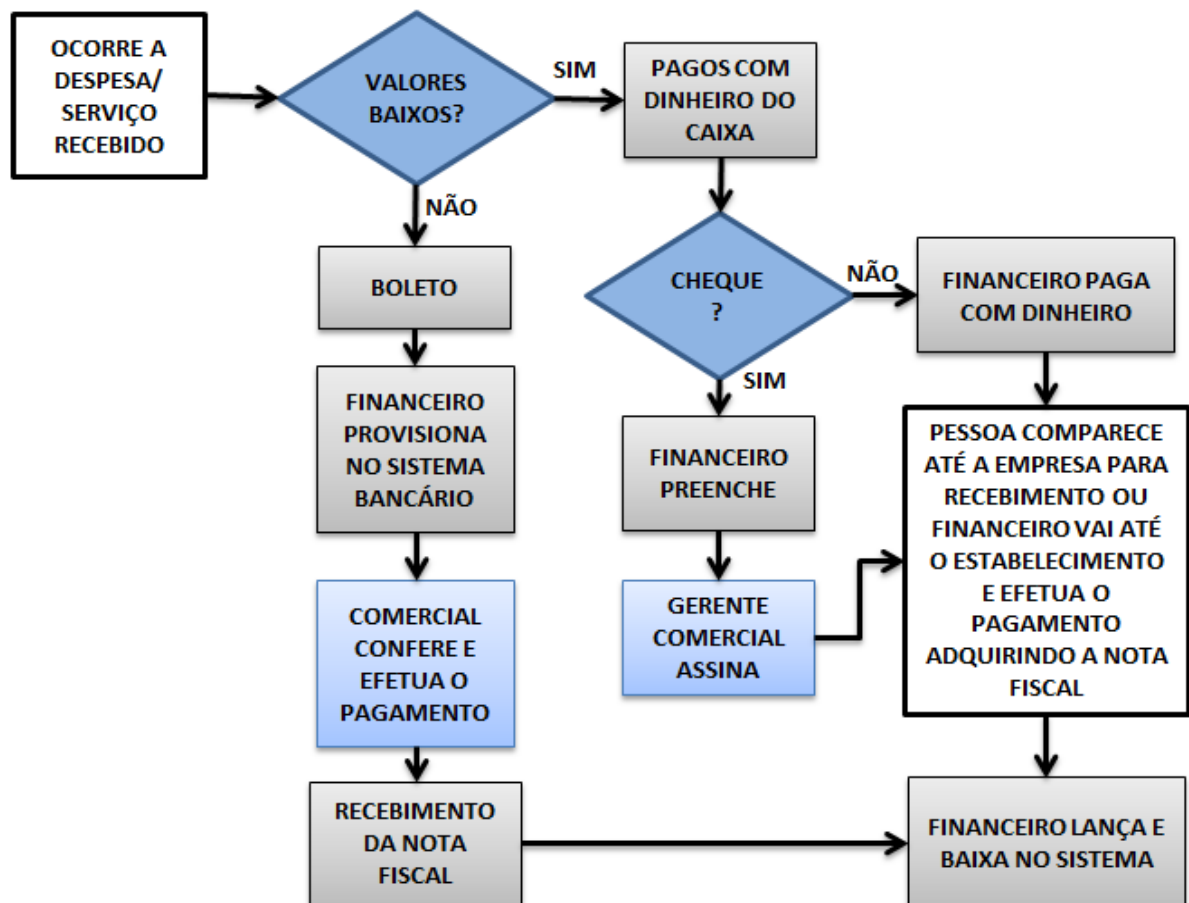
O fluxograma acima mostrou quais as rotinas praticadas pelo departamento financeiro tanto nos casos de compra quanto nos casos de venda de mercadorias.

Com as despesas não é diferente das demais rotinas do financeiro:

- (1) Ocorre a compra da despesa ou prestação de serviço no mesmo dia combina-se a data para pagamento;
- (2) Em casos de despesas com valores baixos, são pagos com dinheiro e a nota fiscal é adquirida no ato do pagamento.

- (3) Por meio das notas fiscais e boletos o financeiro provisiona via bancária os pagamentos ou efetua os pagamentos por cheques ou dinheiro;
- (4) No caso de cheques o financeiro emite o cheque o gerente comercial assina;
- (5) A pessoa que irá receber comparece até a empresa com a nota fiscal e o financeiro entrega o cheque ou dinheiro. O financeiro pode ir até o estabelecimento e pagar, recebendo no mesmo momento a nota fiscal.
- (6) No caso de pagamento pelo banco, o gerente comercial confere a despesa provisionada e efetua o pagamento por meio do gerenciador financeiro,
- (7) Depois de efetuado o pagamento o financeiro baixa o título no sistema.
- A seguir, o fluxograma dos controles internos realizados pelo departamento financeiro em relação ao pagamento de despesas ou serviços recebidos.

FLUXOGRAMA 6 – CONTROLES REALIZADOS NO PAGAMENTO DE DESPESAS



FONTE: A Autora (2017).

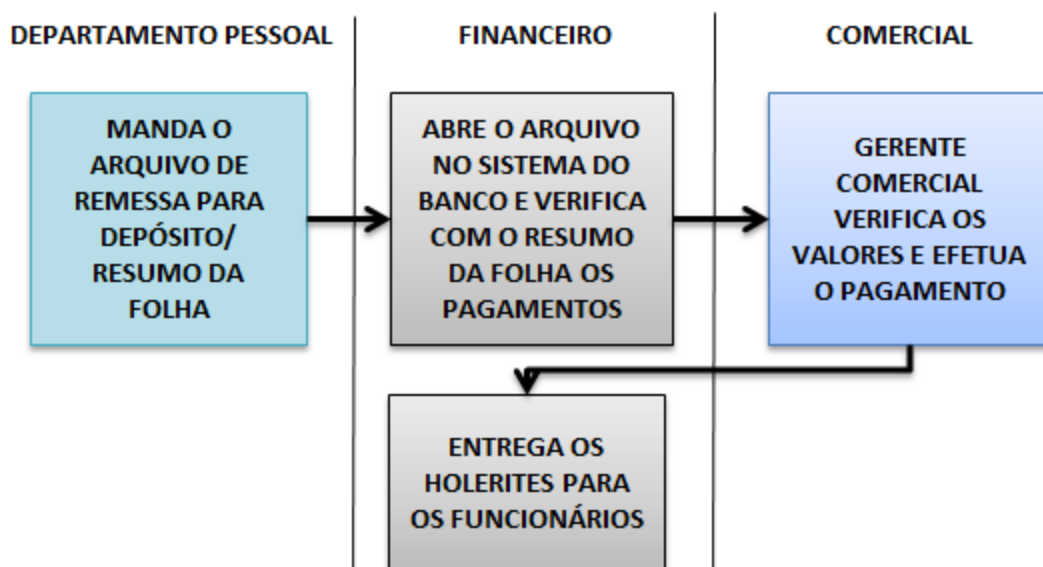
Pode-se observar por meio do fluxograma quais atividades são realizadas pelo departamento financeiro quando há necessidade de pagamento das despesas ou serviços recebidos. É interessante ressaltar que o diretor também pode assinar os cheques, mas como gerente comercial sempre esta na empresa é ele que os assina.

Na folha de pagamento o financeiro depende do departamento pessoal, apresentando as seguintes rotinas:

- (1) O financeiro espera a remessa de depósito do departamento pessoal;
- (2) Quando o financeiro recebe o resumo da folha do departamento pessoal e verifica com o arquivo da remessa para depósito, estando correto repassa ao banco;
- (3) O gerente comercial confere e efetua o pagamento por meio do gerenciador financeiro;
- (4) O gerente financeiro repassa a todos os empregados seus holerites;
- (5) É impresso o comprovante de depósito e anexado aos demais documentos para posteriormente enviar à contabilidade.

Segue abaixo o fluxograma para visualização dos procedimentos realizados pelo financeiro no pagamento de salários e demais ordenados.

FLUXOGRAMA 7 – CONTROLES INTERNOS FINANCEIRO NO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ORDENADOS



FONTE: A Autora (2017).

O fluxograma 6 exemplifica o processo realizado pelo departamento financeiro nos casos de pagamentos de salários, férias, décimos e se necessário pensão alimentícia. É um processo simples, mas envolve três setores da empresa, o departamento pessoal, o financeiro e o comercial.

No final do dia o gerente financeiro confere o caixa com o relatório do sistema, também realiza a conciliação do sistema com o extrato bancário. Ele imprime os relatórios diários e são anexadas suas respectivas notas fiscais de compras, vendas, despesa, prestação de serviço, contratos e em caso de pagamentos bancários, os comprovantes de depósito ou transferência. Em casos de cheques tanto emitidos e recebidos, ele tira uma fotocópia e manda todos esses documentos para a contabilidade, a cada três dias. No final do mês é conferido tudo novamente e enviado os extratos do respectivo mês à contabilidade.

4.2.3 DEPARTAMENTO OPERACIONAL

O departamento operacional é responsável pela pesagem tanto da recepção quanto da expedição de mercadorias, bem como a coleta de amostras, sua análise, classificação e secagem. Os itens abaixo irão descrever quais os controles internos exercidos por esse departamento.

4.2.3.1 Pesagem

O presente procedimento tem por objetivo definir os critérios utilizados para o registro das entradas de produtos nesta unidade beneficiadora, bem como dar início ao sistema de informação e controle de estoques. Local onde se faz a identificação do cliente, produto, tipo de operação a ser realizada e registro do peso bruto.

A pesagem deve ser registrada logo após o caminhão estacionar sob a balança rodoviária, antes da retirada da amostra.

O método de pesagem utiliza-se de duas balanças rodoviárias e sistema informatizado, o caminhão estacionado sob a balança e de posse da nota fiscal do produto, faz-se:

- (1) a identificação da operação a ser iniciada;
- (2) identificação do cliente;

- (3) identifica o produto;
- (4) registrar o veículo (placa e dados do condutor);
- (5) registro da nota fiscal;
- (6) captura do peso bruto;
- (7) Ao receber o laudo de classificação faz-se o lançamento dos dados no sistema para cálculo dos descontos;
- (8) captura do peso tara;
- (9) Romaneio: Após a captura do peso tara o sistema automaticamente irá imprimir o comprovante de descarga para entregar ao cliente.
- (10) Arquivo: Os documentos originados neste procedimento deverão ser encaminhados para a área fiscal para arquivamento em local apropriado, deverá manter a seguinte ordem: Contra-nota, Nota fiscal originária do produto, romaneio e laudo de classificação.

Além da pesagem, o departamento operacional executa a retirada de amostragens de mercadorias e suas receptivas análises, onde são descritas no próximo item.

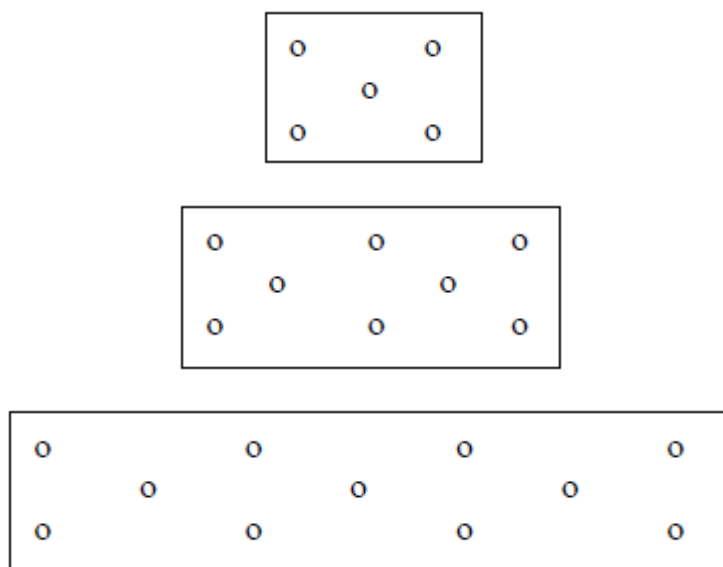
4.2.3.2 Amostragem de caminhões

Obter porção representativa do lote de grãos, com o intuito de indicar sua natureza, qualidade e tipo. Previamente à amostragem, deverão ser observadas as condições gerais do lote do produto e havendo qualquer anormalidade, tais como presença de insetos vivos ou a existência de quaisquer das características desclassificantes (odor estranho, mau estado de conservação, aspecto generalizado de mofo, entre outras), deverão ser adotados os procedimentos específicos previstos neste Regulamento Técnico. Essa amostra deverá ter características similares, em todos os aspectos, às médias do lote do qual foi retirada.

Esta instrução operacional visa, principalmente, a verificação das condições dos grãos, para sua comercialização e armazenagem em função da identificação de suas características básicas. Essas características que orientam a atividade armazenadora são estabelecidas a partir da determinação, por meio de amostragem efetuada e através de aparelhagem especializada, do teor de umidade, percentual de impurezas, sanidade e tipo do produto submetido à análise desde a sua entrada na unidade armazenadora.

Os procedimentos para retirada de amostras e o número de pontos de coletas estão definidos nos respectivos Regulamentos Técnicos de Identidade e Qualidade do MAPA. Utilizando-se calador composto ou pneumático, as coletas devem ser em diferentes pontos do caminhão, a quantidade média deverá ser de 20 kg, depois da pesagem, conforme especificação a seguir:

FIGURA 3 – PONTOS PARA COLETA DE AMOSTRAGEM



FONTE: A Autora (2017).

Acima é possível observar os pontos onde são coletadas as amostras. Na primeira imagem são cinco pontos de amostragem para cargas até 15 toneladas. Os pontos devem ser distantes 50 cm do lado. Na Segunda imagem são coletados em oito pontos de amostragem para cargas de 15 a 30 toneladas. Na terceira imagem em cargas de 30 a 50 toneladas são coletados em onze pontos.

As amostras deverão ser coletadas com a introdução em posição oblíqua do calador na massa de grãos devendo atingir até o fundo do caminhão devido a:

- (1) A parte superior da massa de grãos pode ter sofrido influência do vento, chuva e sol;
- (2) As impurezas mais pesadas acomodam-se no fundo da carroceria;
- (3) Da mesma forma os grãos mais leves tendem a subir;
- (4) As amostras extraídas segundo o roteiro descrito anteriormente são descarregadas em um balde coletor dentro da sala de análises.

Com relação a segurança, os funcionários deverão utilizar os EPIs próprios da operação, como botas, luvas, capacete, óculos, supressor de ruídos e cinto.

4.2.3.3 Análise e Classificação das sementes

O presente procedimento tem por objetivo definir o padrão de classificação de das sementes a granel recebida pela unidade beneficiadora, a partir de uma porção representativa do lote de grãos, com o intuito de indicar sua natureza, qualidade e tipo. Essa amostra deverá ter características similares, em todos os aspectos, às médias do lote do qual foi retirada. Buscando verificar as condições dos grãos, para sua comercialização e armazenagem em função da identificação de suas características básicas. Essas características que orientam a ação a ser estabelecida a partir da determinação, por meio de aparelhagem especializada, do teor de umidade, percentual de impurezas, sanidade e tipo do produto submetido à análise desde a sua entrada na unidade armazenadora até a saída.

4.2.3.4 Recepção, Secagem e Expedição

A recepção, secagem e expedição tem como objetivo receber, limpar, secar e armazenar todos os grãos que a empresa recepcionar, tornando esse produto padronizado, pronto para comercialização.

Os procedimentos que devem ser seguidos para a descarga são:

- (1) Após coleta de amostragem, pesagem e análise de classificação do produto, advindo da lavoura;
- (2) O transportador é orientado a dirigir-se para a moega;
- (3) De posse do laudo de classificação o transportador deverá seguir rigorosamente a orientação de moega anotada, sendo que o ato é extremamente importante para o processo de segregação de produtos, bem como a qualidade do serviço prestado pela unidade;
- (4) O responsável pela descarga faz a conferência do laudo e número da moega, verifica o produto e o grau de umidade do mesmo, para certificar os dados de classificação;
- (5) Veículo sob o tombador abre-se a parte traseira da carroceria, acionando as travas de segurança do tombador;

- (6) Verificar todas as travas de segurança novamente, antes do acionamento do tombador, para elevação do veículo;
- (7) Com o veículo ainda em elevado, verificar se todo o produto foi descarregado;
- (8) Acionar o tombador, destravar e liberar o veículo para retornar à balança;
- (9) Efetuar novamente a pesagem, para obter o peso bruto da carga do veículo;
- (10) Lançar os dados do Laudo de classificação no sistema para cálculo dos descontos a ser aplicado;
- (11) Imprimir comprovante da descarga, e entregar uma via para o cliente e liberar o veículo;

Os procedimentos seguidos na limpeza e secagem dos grãos são:

- (1) O operador certifica-se o produto e a moega, para que faça o direcionamento dos dutos por onde o produto será transportado e de que todos os equipamentos estão ligados e funcionando corretamente;
- (2) Efetuar a regulagem de controle mecânico da abertura de vasão da moega;
- (3) Após ter se certificado de todo o procedimento, acionar o controle pneumático de abertura das moegas;
- (4) O produto é conduzido até a máquina de pré-limpeza através das correias transportadoras e elevadores de canecas;
- (5) Na máquina o produto passa por peneiras específicas, pré-determinadas pelo gerente operacional, que retira a maior parte das impurezas do produto;
- (6) Efetuada a pré-limpeza, o produto é redirecionado para o silo-pulmão, onde permanece com ventilação forçada, até que a secagem programada seja realizada;
- (7) Tendo uma quantidade suficiente de produto no silo pulmão, inicia-se a secagem do produto, propriamente dita;
- (8) Sob uma injeção de ar quente, que não pode ultrapassar a 110°C, gerados pela fornalha à lenha, o produto permanece no processo até que o teor de umidade fique dentro de padrões especificados para produto, orientado pelo gestor de qualidade;

(9) A operação de pós-limpeza é realizada depois do processo de secagem; onde se retira subprodutos como grãos quebrados, quirera, triguilho e outras impurezas;

Utilizando-se de formulário próprio, o operador deverá registrar a umidade final de todos os lotes submetidos ao processo de secagem.

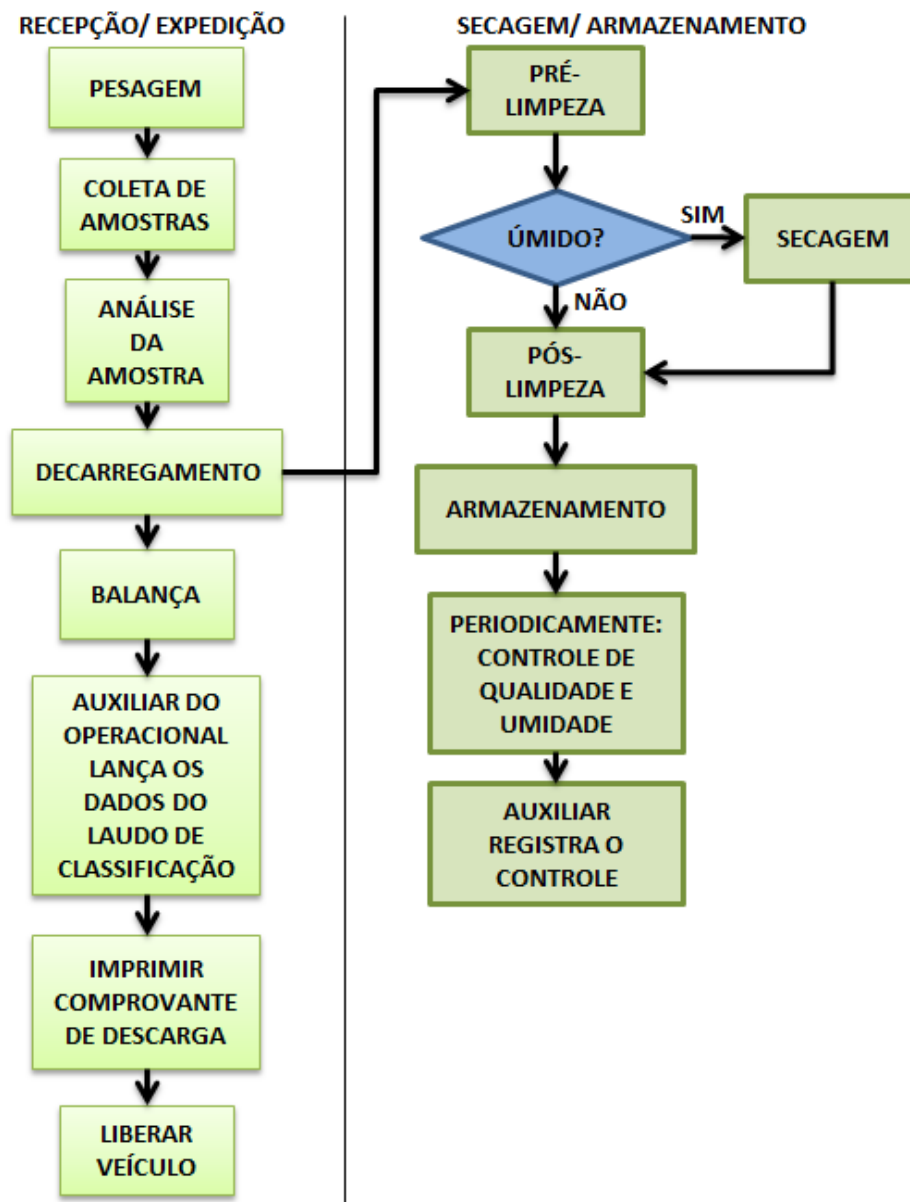
O processo de secagem pode ser dispensado, quando o produto recebido esteja com umidade dentro dos padrões de armazenamento, sendo necessário apenas o tratamento do produto nas máquinas de pré-limpeza e pós-limpeza e remeter o produto para o silo de armazenamento.

Após os processos de limpeza e secagem sejam concluídos, os grãos são conduzidos correias transportadoras e elevadores de canecas até os silos de armazenamento, onde permanecem em condições controladas de temperatura através do sistema de termometria e aeração. Sistema automatizado, controlado e programado pelo responsável pelo controle de qualidade até que o produto seja expedido.

Periodicamente, durante o enchimento dos silos, são feitas amostragem por chapa do silo metálico, e realizadas análises, os resultados ficam registrados em planilha de controle de qualidade e secagem. Em caso de reprocessamento do produto nas máquinas de limpeza, o controle de qualidade, também registra o procedimento realizado, bem como os resultados das análises. Ocorre ainda o armazenamento em silos elevados, subprodutos e/ou resíduos gerados nos processo de pré-limpeza e pós-limpeza, onde estes são conduzidos por truas e elevadores de caneco, sendo segregados conforme orientação do supervisor operacional e controle de qualidade. Os resíduos oriundos da pré-limpeza (resíduo úmido) é doado no decorrer da safra á produtores para alimentação animal, resíduos oriundos da pós-limpeza, posteriormente é comercializado.

Abaixo o fluxograma para melhor observação dos controles realizados.

FLUXOGRAMA 8 – CONTROLES INTERNOS DO DEPARTAMENTO OPERACIONAL



FONTE: A Autora (2017).

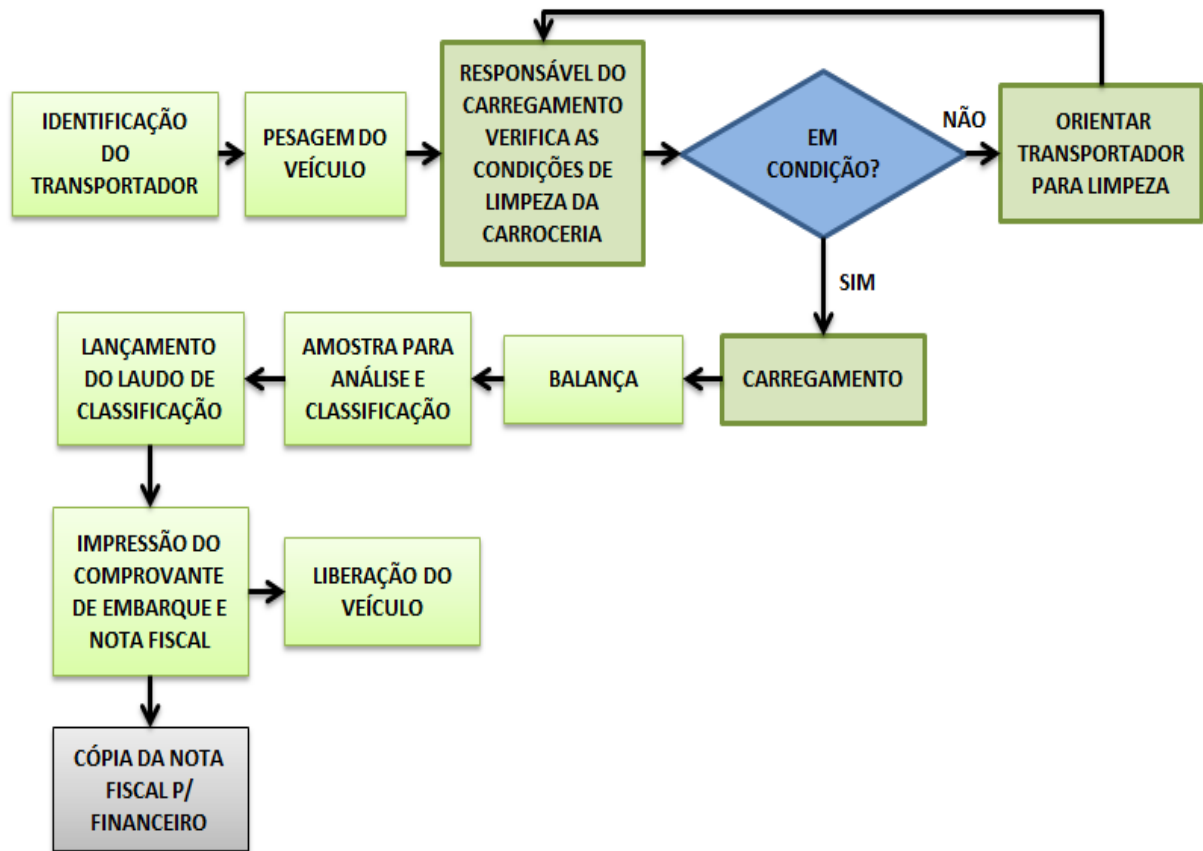
Na expedição os funcionários seguem tais procedimentos, como:

- (1) O transportador deverá se identificar na balança;
- (2) O responsável da balança deverá verificar a existência de contrato e/ou liberação de embarque e ordem de carregamento;
- (3) Feito o processo de identificação, faz-se a pesagem de entrada do veículo;
- (4) Preencher ordem de carregamento, onde deverá indicar o peso a ser carregado;

- (5) Orientar o transportador para dirigir-se à área de carregamento;
- (6) O responsável pelo carregamento deverá verificar a ordem de carregamento, situação do veículo transportador, e quanto às condições de limpeza da carroceria;
- (7) Na hipótese das condições da carroceria do veículo transportador, bem como a carroceria, estar em desacordo, de modo a comprometer a qualidade e a perda de produto, orientar o transportador a tomar medidas para corrigir a falha;
- (8) Sob a área de carregamento o transportador é orientado a seguir a sinalização para movimentação do veículo;
- (9) Após verificar se a caixa de carregamento está livre de qualquer produto ou sujeira, o operador de carregamento aciona os elevadores, correias e por último libera o produto do silo;
- (10) Aguarda o enchimento da caixa de expedição;
- (11) O operador digita no painel de acionamento da balança de fluxo, o peso liberado para embarque e se inicia o carregamento;
- (12) Para uniformizar o produto sobre a carroceria o transportador deverá movimentar o veículo conforme sinalização;
- (13) Finalizado o processo o veículo é liberado para retornar à balança;
- (14) Fazer a coleta de amostra para análise e classificação, esta amostra deverá permanecer arquivada por 72 horas;
- (15) Efetua-se a pesagem de saída, para obter o peso líquido embarcado;
- (16) Na hipótese do produto ser rejeitado por motivo de produto fora de padrão e/ou exceder o peso para embarque, o veículo transportador será encaminhado para a Moega, e efetuar a descarga parcial ou total do produto para corrigir o problema ocorrido, ou ainda para dar início a novo processo de expedição.
- (17) De posse do laudo de classificação o responsável lança os dados no sistema, para que possa imprimir o comprovante de embarque;
- (18) Emite-se a nota fiscal e libera o veículo;

Abaixo o fluxograma demonstra os controles internos realizados no processo de expedição de mercadoria. As atividades consistem desde a identificação do transportador, passando pelo carregamento onde envolve o setor de secagem e armazenamentos, até a liberação do veículo.

FLUXOGRAMA 9 – CONTROLES INTERNOS EXPEDIÇÃO DA MERCADORIA



FONTE: A Autora (2017).

Os departamentos são dependentes entre si, mas o operacional apresenta dois setores os quais apresentam grande integração devido a sua grande complexidade e responsabilidade na hora de recepção e expedição da mercadoria. O setor de recepção e expedição deve repassar corretamente todas as informações ao setor de secagem e armazenagem para que ele realize seus processos corretamente. Essas informações são de grande importância pois é com elas que o operador irá destinar a mercadoria para seu beneficiamento e armazenamento, tornando um dependente do outro. Ou como também, quais mercadorias devem ser carregadas, para que não haja a expedição das sementes indevidas.

4.2.3.5 Limpeza e Higienização da unidade

Deve-se manter a ordem e o livre funcionamento de todos os equipamentos e setores da empresa, zelando também pelo bem estar de funcionários e clientes que usufruam das instalações.

Antes de iniciar a manutenção em qualquer área operacional é efetuado o bloqueio e desligamento das máquinas e equipamentos, e utilizado ainda de vassouras, espátulas, ar comprimido, aspirador industrial e outros materiais necessários. As manutenções ocorrem geralmente durante a entre safra, salvo os elevadores e secadores, que devem sofrer manutenções semanais durante o período de safra. Há ainda, na entrada da área, em local visível, a identificação dos responsáveis pela manutenção, e o equipamento em manutenção, demais instruções é detalhada abaixo de acordo com o setor.

Todas as atividades, referente à limpeza, manutenção e higienização de equipamentos e locais de trabalho são feitos por operadores e auxiliares responsáveis pelo setor, com o uso obrigatório do Equipamento de Proteção Individual (EPI) adequado para cada ambiente da ação desenvolvida. Em geral, a limpeza, higienização e manutenção são feitas a cada troca de produto, ao final de safra, ou quando houver esvaziamento de silos. É ainda registrada em documento próprio toda e qualquer manutenção efetuada.

4.2.3.6 Controle de roedores e pragas

Com o objetivo de eliminar toda e qualquer presença de roedores e insetos presentes na unidade, evitando perdas e contaminação dos produtos armazenados, bem como se adequar às normas fitossanitárias.

O controle de pragas depende praticamente de três métodos de controle, que pode ser usados isoladamente ou em combinação:

- (1) Inseticidas químicos líquidos (tratamento preventivo);
- (2) Inseticida natural à base de terra de diatomáceas (tratamento preventivo);
- (3) E o expurgo dos produtos armazenados com o inseticida fosfina (tratamento curativo), sendo este efetuado apenas por empresa contratada especializada;

Sempre que ocorre o esvaziamento dos silos a área de controle de qualidade providenciará tratamento fitossanitário da base dos silos, e antes de receber novo produto repete-se o procedimento, prevenindo ao máximo qualquer proliferação ou infestação de pragas. Após o processo de beneficiamento, os primeiros lotes do produto, passam por um tratamento preventivo para obter proteção ainda maior contra o ataque de pragas durante o armazenamento.

Periodicamente a cada 15 (quinze) dias, faz-se a nebulização com inseticida diretamente no sistema de aeração dos silos de armazenamento. Se o período de armazenagem for superior a 3 (três) meses, faz-se o tratamento químico preventivo, que consiste em aplicar inseticidas líquidos sobre os grãos, na correia transportadora, fazendo a transilagem. O inseticida aplicado é homogeneizado, de forma que todos os grãos recebem o tratamento.

Outros métodos rotineiros são aplicados para controle de infestação de roedores, conforme orientações do responsável técnico, da seguinte forma:

- (1) É preenchida a Permissão para Entrada de Trabalho (PET);
- (2) Vistoriada toda a unidade, observando a presença de vestígios de roedores nas instalações e entorno da unidade;
- (3) Vistoriar os pontos de iscas, efetuando uma limpeza nas caixas e troca de iscas quando necessário;
- (4) Quando necessário efetuar a limpeza dos restos de iscas e sujidades que estiverem nas caixas;
- (5) Anotar no relatório de controle de roedores, conforme croqui de pontos de iscas, a situação encontrada, se há consumo ou não de iscas e outras informações que possam auxiliar nas estratégias de controle, bem como o tipo de isca utilizada.
- (6) Após o término dos trabalhos de vistoria, descartar os EPIs (descartáveis) acondicionando em recipiente próprio e armazenar no depósito de defensivos;
- (7) Guardado os demais equipamentos e ferramentas utilizadas no local designado;
- (8) Concluir o preenchimento do relatório e enviar ao controle de Qualidade.

O próximo item irá descrever quais os controles internos realizados pelo departamento de contabilidade.

4.2.4 Contabilidade

Apresenta como seu objetivo que todos os movimentos financeiros sejam lançados na contabilidade, a fim de que esta seja igual ao financeiro, mas com suas particularidades, para que no final do período sejam lançados corretamente seus impostos e apurado seu resultado aos sócios e demais interessados.

Para melhor entendimento abaixo quais os passos realizados pela contabilidade geral:

- (1) Financeiro lança as notas de receitas e despesas no sistema;
- (2) A contabilidade “íntegra” por meio do sistema, tudo o que foi lançado pelo financeiro. Essa atividade é a modernização do antigo processo quando a contabilidade lançava manual nota por nota para alimentar seu sistema. Agora é utilizado esse procedimento, gerando mais comodidade ao funcionário da área contábil;
- (3) O auxiliar da área contábil faz a conciliação de todas as contas do balancete exceto as fiscais. Esse procedimento é realizado por meio do razão contábil e o relatório do financeiro, verificando se estão iguais. Com exceção dos bancos e aplicações onde é feito a conciliação por meio dos extratos bancários;
- (4) Quando o auxiliar tem alguma dúvida quanto aos lançamentos do financeiro, ele entra em contato para esclarecimentos;
- (5) Depois de todas as contas do balancete conciliadas, o contador apura os impostos e o resultado da empresa.
- (6) Todos os documentos o financeiro envia para a contabilidade, onde ela os verifica com os lançamentos no sistema e arquiva-os.

Quanto aos procedimentos seguidos pelo departamento fiscal, são descritos abaixo:

- (1) O gerente financeiro lança as notas de faturamento e compras, com seus respectivos impostos;
- (2) É realizado o mesmo processo da contabilidade geral, a integração por meio do sistema, onde todas as notas de faturamento e compras são transmitidas à contabilidade, porém com suas particularidades contábeis.
- (3) O auxiliar da área contábil fiscal faz a conciliação das contas de compra de mercadorias, venda de produtos, venda para entrega futura, contas de

imposto de renda, pis, cofins, contribuição social, INSS, e demais contas fiscais. São conciliadas com o razão contábil, livros fiscais, notas fiscais e guias de pagamentos nos casos dos impostos pagos.

(4) Quando o auxiliar tem alguma dúvida quanto aos lançamentos, ele entra em contato com o financeiro para esclarecimentos.

(5) Depois de todas as contas do balancete conciliadas, o contador apura os impostos e o resultado da empresa.

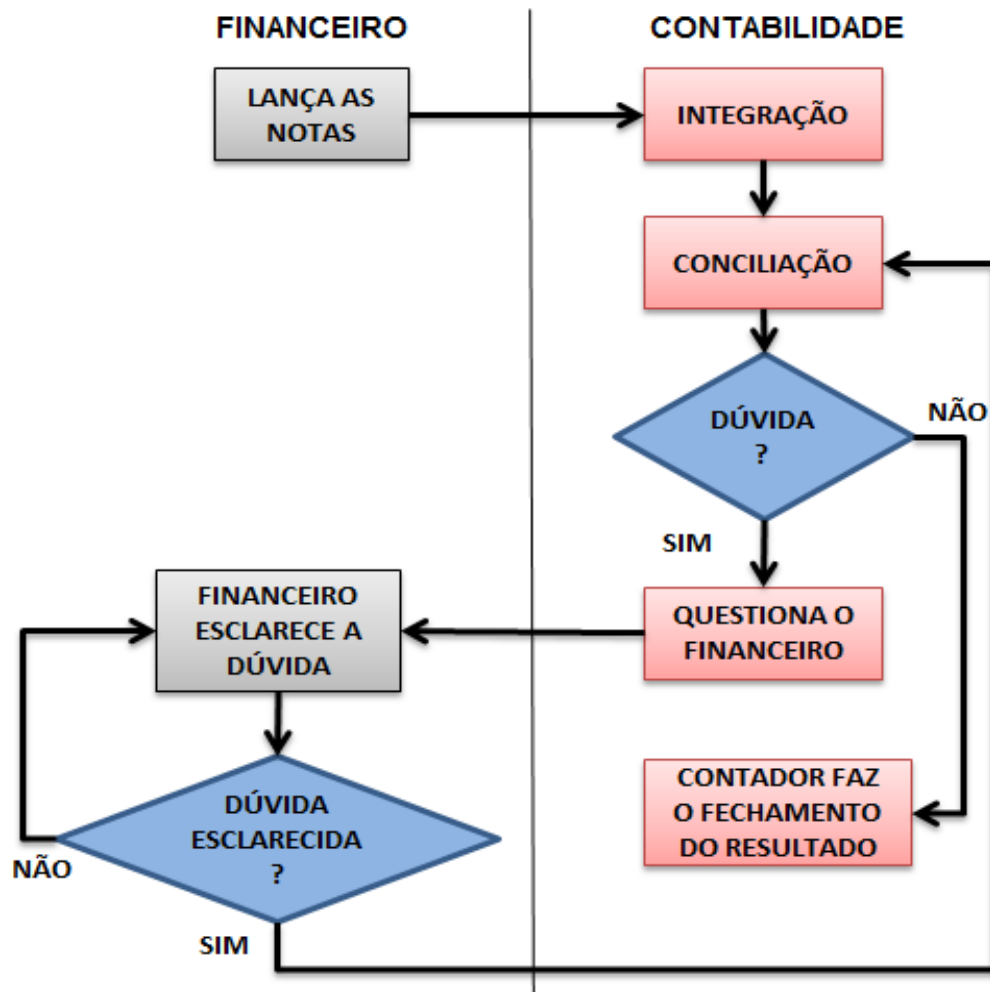
(6) Todos os documentos o financeiro envia para a contabilidade, onde ela os verifica com os lançamentos no sistema e arquiva-os.

Esses procedimentos realizados de integração são mensais e devem ser realizados até o dia 20 de todo mês. A partir desta data, o contador pode apurar os impostos e o resultado da empresa.

A conferência dos documentos físicos enviados pelo financeiro é diária, onde é verificada pelo auxiliar contábil geral a veracidade dos documentos e se todas as informações estão corretas, assim como se não ocorre a falta da documentação em relação ao diário registrado no sistema e nem o anexo de documentos não fiscais, como recibos.

A seguir o fluxograma aonde apresenta todas as rotinas utilizadas na contabilidade, seja ela geral ou fiscal. Suas atividades são semelhantes, porém o que diferencia são as contas conciliadas.

FLUXOGRAMA 10 – CONTROLES INTERNOS CONTABILIDADE



FONTE: A Autora (2017).

O fluxograma demonstrou quais as rotinas praticadas pelo departamento da contabilidade, tanto a geral quanto a fiscal. Apontou desde a operação realizada pelo financeiro até o fechamento do resultado.

4.2.5 Departamento Pessoal

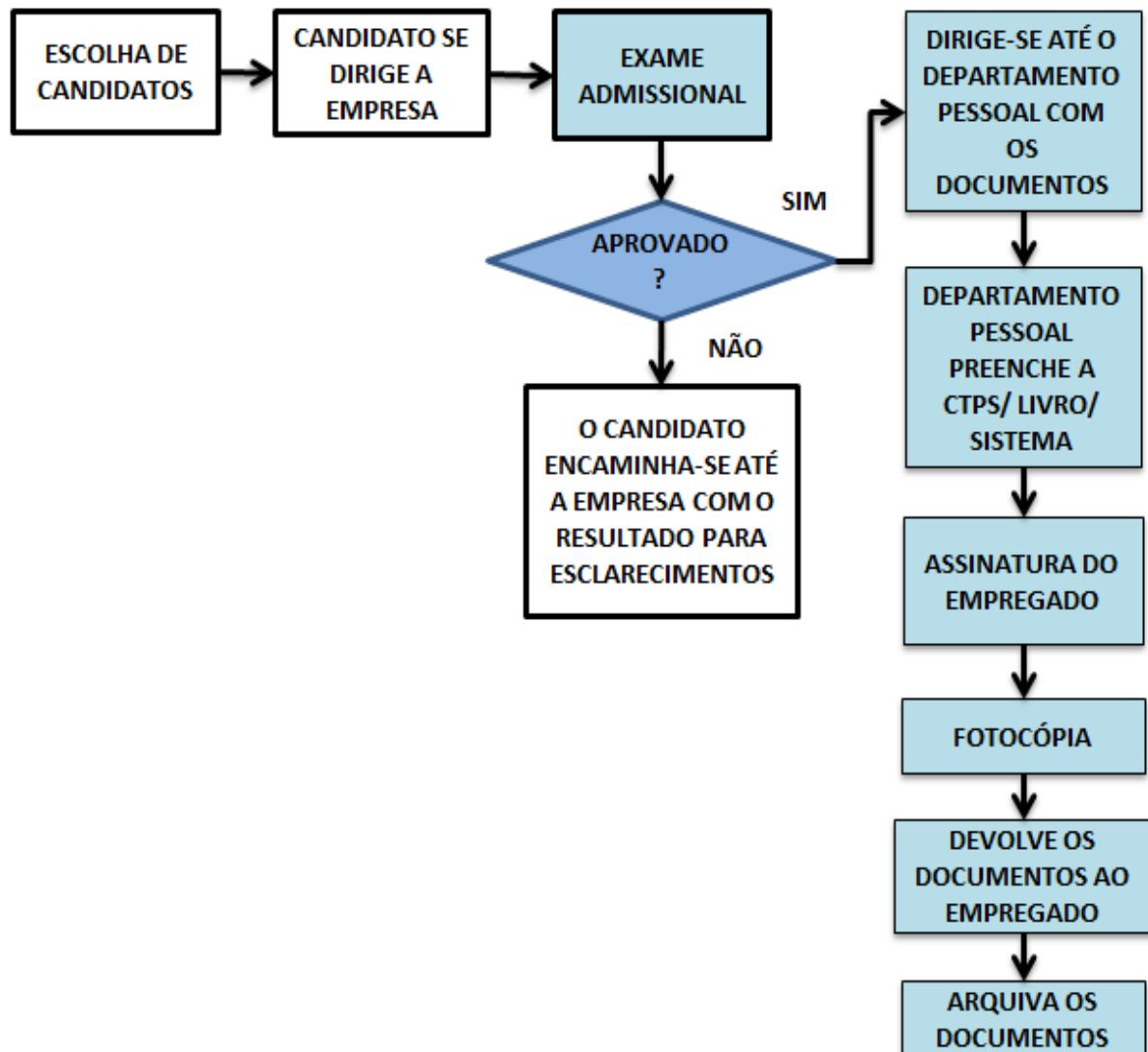
O departamento pessoal tem como objetivo cuidar das admissões, demissões ou desligamentos, os cálculos das férias, salários, adiantamento de salários e décimo terceiro.

No caso das admissões são realizados os seguintes processos:

- (1) A seleção dos candidatos é realizada pelo gerente comercial, o qual tem autorização do Diretor para a escolha dos candidatos necessários para preenchimento das vagas;
- (2) O candidato selecionado é chamado até a empresa, onde o gerente comercial esclarece as dúvidas quanto ao horário trabalhado, salários, data de início do trabalho, atividade a ser exercida e aceitação da vaga por parte do candidato.
- (3) O candidato selecionado deve ir até o médico escolhido pela empresa para realizar o exame admissional;
- (4) Depois de realizado o exame admissional, o candidato deve se dirigir ao departamento pessoal com os documentos de CPF, RG, a CTPS, inscrição no PIS, comprovante de residência, título do eleitor, certificado de alistamento militar em casos de candidatos do sexo masculino, foto 3x4 e o resultado do exame admissional, caso esteja apto ao trabalho. Se o candidato tiver dependentes deve levar também a certidão de nascimento e a carteirinha de vacinação.
- (5) Preencher a carteira de trabalho informando a empresa, data admissional e valor do salário, registra no livro de empregados e no sistema específico da folha;
- (6) A responsável do departamento pessoal tira fotocópia de todos esses documentos e os devolve para o então já empregado, ficando apenas com o exame admissional e foto;
- (7) Arquiva todas as cópias e o exame em uma pasta com o nome do empregado;
- (8) O empregado na data combinada de início, se dirige ao responsável da área para explicações das atividades.

Com o fluxograma 10 pode-se melhor notar todas atividades realizadas pelo departamento pessoal no processo de admissão, sendo desde o processo de escolha do candidato até sua contratação.

FLUXOGRAMA 11- CONTROLES INTERNOS DEPARTAMENTO PESSOAL ADMISSÃO



FONTE: A Autora (2017).

Na demissão ou desligamento os procedimentos realizados são:

- (1) Em caso de desligamento o empregado deve informar seu superior para se desligar da empresa; Em caso de demissão o gerente da área deve informar o empregado qual o motivo da demissão;
- (2) O departamento financeiro informa o departamento pessoal para a rescisão ou demissão e repassa a folha ponto;
- (3) Realiza o exame demissional;
- (4) O empregado comparece ao departamento pessoal com a carteira de trabalho. O departamento pessoal dá a baixa na CTPS, no livro (o

empregado assina o livro e os documentos rescisórios, sendo aviso prévio ou pedido de demissão) e no sistema.

(5) No sistema gera todos os valores a serem pagos e o termo de rescisão ou demissão;

(6) A CTPS o Diretor assina para dar baixa;

(7) O ex empregado juntamente com o gerente financeiro fazem a homologação da rescisão no juiz de paz no caso de empregados mais de um ano na empresa, o departamento pessoal devolve a CTPS e os documentos rescisórios e todos assinados pelo ex empregado;

(8) O departamento pessoal passa ao financeiro o valor a ser depositado para o ex empregado.

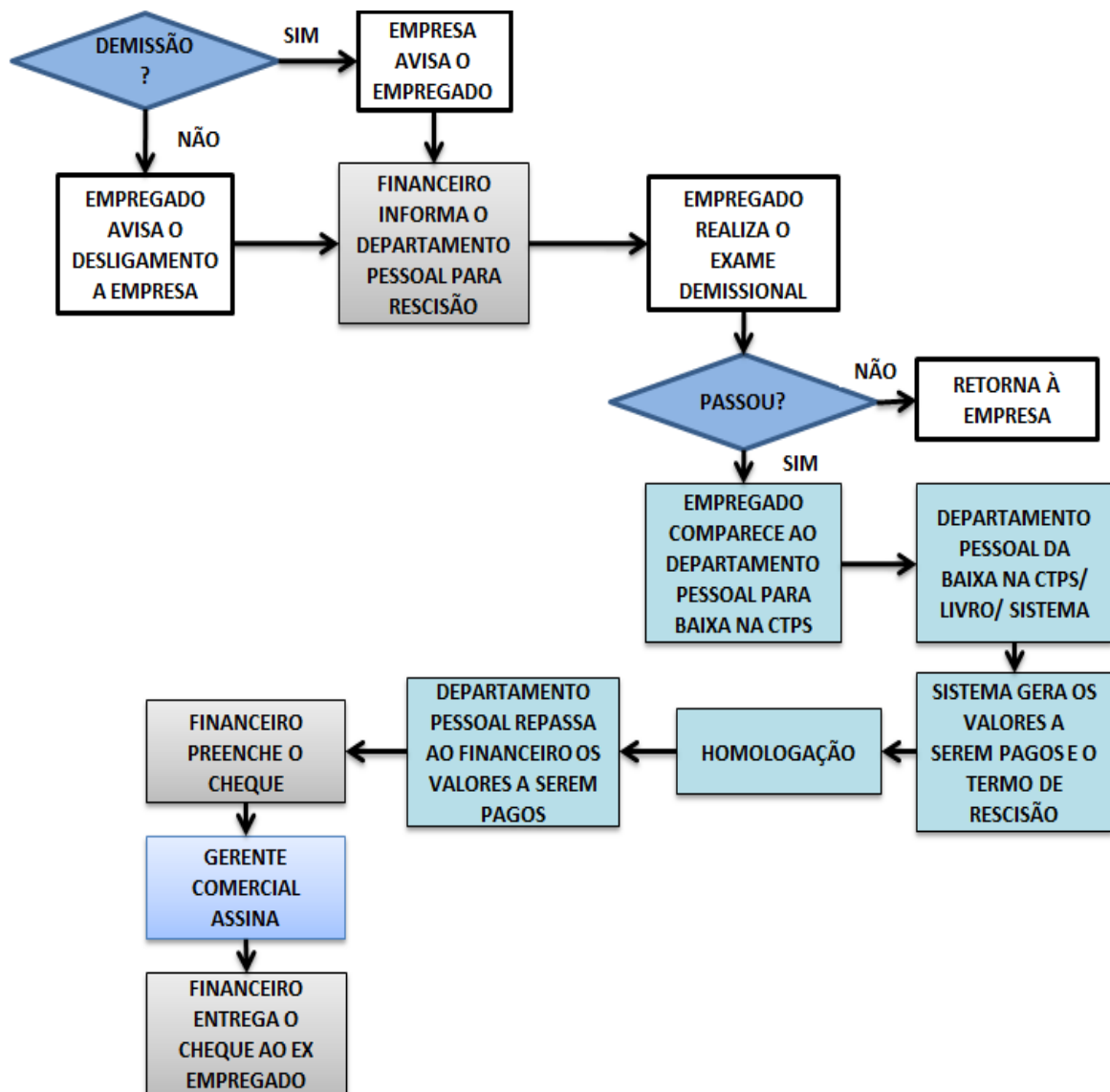
(9) O financeiro faz o cheque para o empregado com o valor total que ele tem por direito, as multas, salários, décimo terceiro parcial e férias parciais.

(10) O gerente comercial assina o cheque e devolve ao financeiro.

(11) O financeiro entrega ao ex empregado o cheque.

Em seguida, o fluxograma irá apresentar quais os procedimentos realizados pelo departamento pessoal no caso de desligamento de funcionários.

FLUXOGRAMA 12 – CONTROLES INTERNOS DESLIGAMENTO DE FUNCIONÁRIOS



FONTE: A Autora (2017).

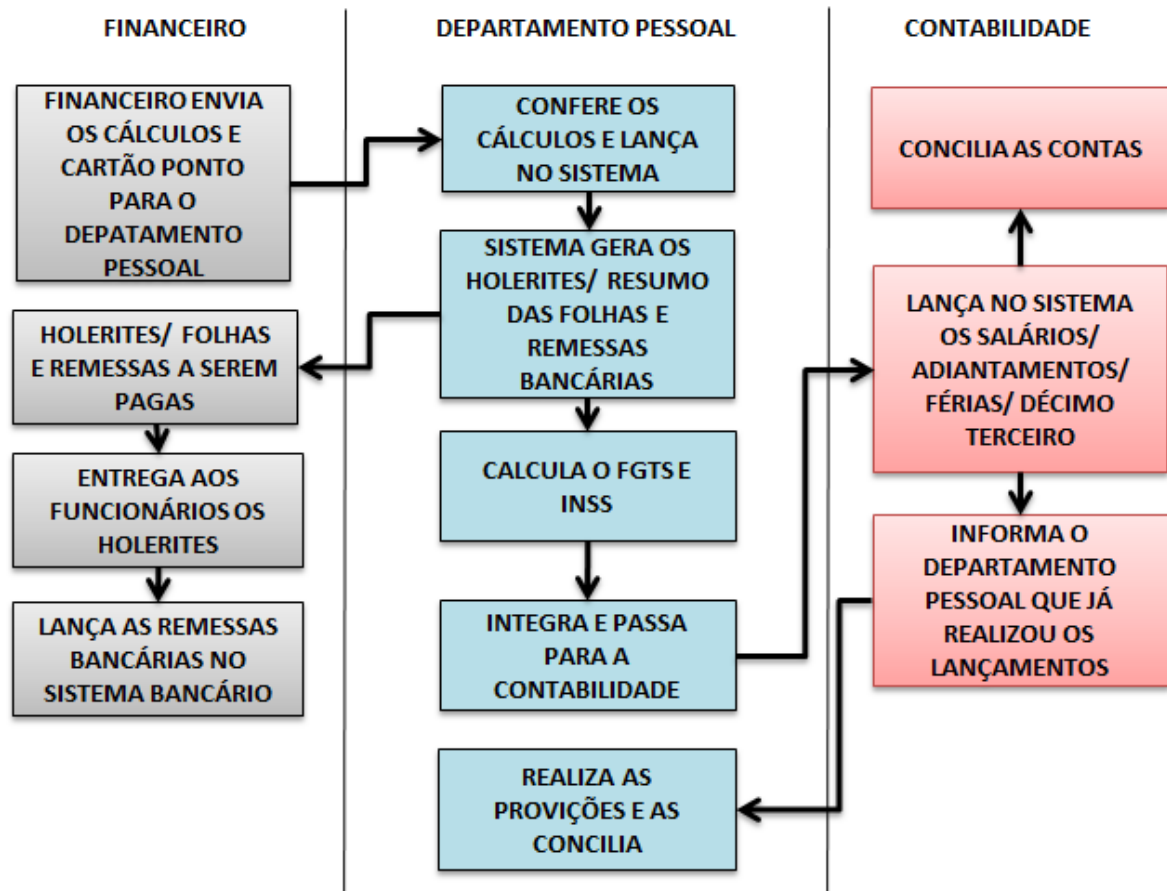
Acima pode-se estudar melhor, por meio do fluxograma, todas as atividades realizadas pelo departamento pessoal no processo de demissão ou desligamento dos funcionários executados na empresa. Este processo assim como os demais não depende apenas de um único setor, mas também do financeiro onde é responsável por informar o departamento pessoal o desligamento do funcionários, assim como também o pagamento. E o gerente comercial responsável pela assinatura do cheque.

Nos processos de adiantamento de salários, salários, férias e décimo terceiro são realizados tais procedimentos:

- (1) Até o dia 20 de todo mês, o financeiro faz todos os cálculos referentes as férias, adiantamentos de salários, salários e décimo terceiro e repassa ao departamento pessoal para conferencia e as folhas ponto;
- (2) O departamento pessoal confere os cálculos e os registra no sistema independente do departamento onde gera o resumo das folhas de pagamento, os holerites e as remessas bancárias;
- (3) O departamento pessoal repassa ao financeiro a remessa bancária para o pagamento, holerites e resumo das folhas;
- (4) O Gerente financeiro lança os valores a serem pagos referente aos salários e encargos aos respectivos colaboradores;
Gerente comercial confere, autoriza e efetua no banco os pagamentos;
- (5) No final do mês o responsável do departamento pessoal calcula os impostos, reprocessa a folha de pagamento e integra (gerando o arquivo contábil) repassa o arquivo contábil para a contabilidade efetuar os lançamentos.
- (6) Contabilidade efetua os lançamentos da folha e informa o departamento pessoal.
- (7) Departamento pessoal realiza as provisões de férias e décimo.

Abaixo pode-se notar melhor as rotinas desempenhadas pelo departamento pessoal nos processos de geração de folha para pagamento de salários e férias, assim como casos de pensão alimentícias e décimo terceiros. É um processo que depende muito do departamento financeiro, assim como também da contabilidade.

FLUXOGRAMA 13 – CONTROLES INTERNOS REALIZADOS PELO DEPARTAMENTO PESSOAL NOS SALÁRIOS E DEMAIS ORDENADOS



FONTE: A Autora (2017).

O fluxograma apresentado anteriormente demonstrou quais as tarefas realizadas pelo departamento pessoal no caso dos cálculos realizados para os salários e demais ordenados.

O próximo tópico irá descrever a entrevista realizada com os gerentes das áreas de contabilidade, financeiro, operacional e comercial com o objetivo de levantar mais informações sobre o sistema de controles internos executados pela empresa.

4.3 ENTREVISTA COM OS GERENTES

Foi realizada uma entrevista semiestruturada com os responsáveis das áreas do financeiro, comercial, operacional e da contabilidade. Com isso obteve-se várias informações referente aos departamentos da empresa. Além dos processos descritos anteriormente foi possível proporcionar mais informações com essa

entrevista. Entre tantas perguntas, algumas foram consideradas importantes para o melhor entendimento do sistema de controles internos desempenhados por seus departamentos.

Esta entrevista teve início na contabilidade, como pergunta inicial, foi questionado se o financeiro encaminha cópias das notas fiscais à contabilidade. Segundo o contador da empresa o qual respondeu a entrevista, são encaminhadas para a contabilidade todas as notas fiscais, comprovantes, boletos quitados, cópia de cheques pagos ou recebidos e cópia de contratos de compra e venda, tudo é encaminhado para a contabilidade, anexado junto aos relatórios diários. Quando a contabilidade recebe estes documentos, ela confere-os e arquiva. Ele mencionou também que são realizadas mensalmente as conciliações de todas as contas existentes no balancete. São segregadas as contas pela contabilidade geral e fiscal, o processo em si é o mesmo, porém o que muda são as contas verificadas.

A conciliação da contabilidade geral inicia-se geralmente no dia oito de cada mês e as contas devem estar conciliadas até o dia vinte. Já o fiscal inicia as conciliações no primeiro dia do mês e devem estar conciliadas até o dia dez.

A data de início da contabilidade geral é posterior à data do fiscal, pois o sistema deixa liberado ao financeiro sete dias para que ele possa alterar o que for necessário, desde que não envolva as contas fiscais. Por isso a contabilidade deve esperar esses dias para que tenha certeza que depois de conciliado não será mais alterado.

Em casos extremos, quando já conferido e o financeiro encontre alguma diferença ou erro e tenha passado os dias possíveis para alteração, ou seja, o sistema já esteja bloqueado, ele deve encaminhar um e-mail para o auxiliar da contabilidade geral com os valores a serem alterados, a data, o número dos documentos e o motivo da alteração, para que a contabilidade efetue o desbloqueio do sistema e se já conciliado a contabilidade deve alterar em seu sistema também. Depois de alterado o financeiro deve informar a contabilidade que já realizou as mudanças e encaminhar os relatórios diários atualizados para que sejam substituídos pelos errados e posteriormente arquivados.

O acesso ao sistema é liberado por perfil de usuário, ou seja, cada usuário do sistema possui determinado acesso ao que lhe for necessário. A contabilidade tem acesso ao sistema contábil, porém ela também tem acesso às informações financeiras, mas não possui liberação para alterar, lançar ou excluir. Já o financeiro

não possui acesso às informações contábeis. Isto é determinado para que os usuários não alterem informações de outros departamentos.

Depois de conciliadas as contas, o contador faz o levantamento do balancete, gerando resultado da empresa, juntamente com o balanço patrimonial. Também envia o EFD (Escrituração Fiscal Digital) ao governo e realiza a apuração dos impostos.

Quanto a segregação de funções na empresa, no caso de compra, recepção, registro e pagamento pelos bens e serviços, segundo o gerente comercial é tudo segregado. O departamento comercial esta responsável apenas para a compra e registro do contrato de compra, este realizado pelo auxiliar. Já a recepção da mercadoria é dever do departamento operacional e registro no sistema onde alimenta o estoque e gera a nota fiscal. Para o pagamento é dividido em dois departamentos, o gerente financeiro lança no sistema bancário quais pagamentos devem ser efetuados, porém quem confere e efetua é o gerente comercial, pois é ele o autorizado e o qual possui o *token* bancário para a realização de pagamentos.

Tanto nos casos de recebimentos quanto nos pagamentos o responsável em executar os processos é o gerente financeiro, ele trabalha sozinho. Em casos onde envolve o dinheiro físico, é ele quem realiza o pagamento e o recebimento e registra-os. O caixa é utilizado apenas para valores baixos, como pequenas despesas ou em situações onde o fornecedor não tenha conta bancária. Diariamente, o gerente financeiro confere o caixa junto com o gerente comercial.

Em casos de pagamentos por transferência bancária, ele provisiona no gerenciador financeiro (sistema do banco) e o gerente comercial verifica e efetua o pagamento, esse processo é realizado em casos de valores altos.

Nos recebimentos à vista, onde raramente o produtor realiza o pagamento com dinheiro, pois geralmente são depósitos bancários. Há casos esporádicos onde são recebidos cheques, quando acontece isso quem os recebe é o gerente financeiro e os registra no sistema.

Já os recebimentos por depósito bancário, o gerente financeiro é quem verifica e registra no sistema, porém o gerente comercial também se certifica se todos os recebimentos estão sendo obtidos. Mas o único responsável pelo registro é o gerente financeiro.

Os lançamentos financeiros como notas fiscais e os comerciais como os contratos, são realizados diariamente e no final do mês são feitas as conferências como reconciliações bancárias e caixa.

Há também segregação no manuseio dos recebimentos com os registros contábeis. Como já comentado, tanto os recebimentos como os pagamentos são de responsabilidade do departamento financeiro e seus respectivos registros. E os registros contábeis são de responsabilidade da contabilidade, os lançamentos fiscais quem os realiza e confere é o auxiliar fiscal, já registros financeiros, onde envolve banco e caixa são lançadas e conciliadas pelo auxiliar da contabilidade geral.

Quanto aos estoques, foi indagado se os estoques pertencentes à empresa, mas depositados em poder de terceiros, são adequadamente controlados, o gerente comercial afirmou que são todos registrados no sistema e cuidadosamente controlados.

Em relação aos estoques depositados na empresa, também são bem controlados. A empresa possui poder de todas as movimentações de entradas e saídas. Há todo um controle interno executado pelo departamento operacional para que não haja desvios. Como por exemplo, das saídas de mercadorias, onde o transportador só será liberado da balança com o produto, portando em mãos a nota fiscal, o laudo de classificação e romaneio. Pois, além de controle da empresa, o transportador deverá apresentar esta documentação em casos de fiscalização na rodovia.

A empresa apresenta devidas proteções contra roubo, como a presença de um caseiro, onde mora em uma casa da empresa, situada dentro do pátio para cuidados, também possuem cães de guarda e algumas câmeras de segurança.

Perguntou-se quanto as apólices de seguros da empresa, segundo o gerente comercial são renovadas anualmente as apólices sobre o estoque, predial e veículos. As quais dão cobertura quanto a incêndio, queda de raios, explosão, implosão, vendaval, danos elétricos, roubos e furtos.

A empresa possui dois veículos, um Volkswagen Gol 1.0 e uma Fiat Strada 1.4, esses carros são de responsabilidade da empresa e devem ser utilizados a fim de serviços ou viagens relacionadas ao trabalho.

Quanto aos empregados, eles utilizam o cartão ponto para o controle do funcionário dentro da empresa. No final do mês, o gerente financeiro encaminha esses cartões para o departamento pessoal juntamente com os cálculos com os

valores a serem pagos no final do mês. É feita a conferência desses cálculos e os demais procedimentos realizados pelo departamento pessoal, após isso, é encaminhado novamente ao financeiro para a realização do pagamento.

A empresa fornece gratuitamente o EPI (Equipamentos de Proteção Individual) para maior segurança do empregado e uniformes, com isso a empresa se responsabiliza em controlar e disciplinar o uso dos equipamentos fornecidos. Assim como, os empregados assinam um formulário de recebimento dos EPI's, essas fichas são arquivadas junto com os demais documentos do funcionário. Para melhor compreensão dos equipamentos, eles recebem treinamentos para a conscientização e orientação do uso de EPI's.

Também são realizados alguns cursos para melhor capacitação do funcionário. São efetuados cursos sobre segurança e medicina do trabalho, dado pelo SESI (Serviço Social da Indústria) dando ciência aos empregados os riscos existentes nos locais de trabalho e suas prevenções. Assim como é repassado orientações de como o funcionário agir em relação a acidentes ocorridos no local de trabalho. Mesmo modo, realizados cursos sobre classificação da semente e como operar a fonalha.

Foi questionado quando a bonificações e gratificações ao empregado. Todos os representantes responderam que a empresa beneficia o empregado com uma bonificação anual, para que a qual seja recebida os funcionários devem atingir as metas propostas pela direção. Essa bonificação pode ser desde não receber nada como cada empregado chegar a receber até um salário e meio de bonificação. Também no final do ano são distribuídas cestas natalinas como forma de agradecimento ao trabalho realizado pelo funcionário.

No quesito de admissões, demissões, horas extras e aumentos salariais são analisados previamente em reuniões com os responsáveis dos departamentos juntamente com o diretor, para ver a necessidade da empresa. Essas reuniões são realizadas mensalmente onde também é apresentada a situação da empresa quanto a seu resultado e caso haja mais necessidades devem ser apontadas nesta reunião.

Anualmente é realizada a reunião para prestação de contas, assim como na reunião mensal é analisado a situação da empresa, bem como suas necessidades e problemas encontrados durante o ano. Nessa reunião é analisado se os funcionários atingiram as metas para o recebimento da bonificação e definida as metas para o ano seguinte.

Esses foram alguns pontos levantados que complementam as descrições dos controles internos realizados anteriormente. Com isso foi possível levantar tópicos importantes para o melhor entendimento dos processos executados pela empresa e também para a verificação da análise nos pontos fracos encontrados.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O controle interno engloba todos os meios da empresa sejam estes o administrativo e operacional. Isto é, tem como objetivo dirigir e governar todas as atividades exercidas pela organização, a fim de que observe se todos os processos estão sendo executados corretamente com o propósito de atingir seu objetivo.

Este trabalho teve como estudo de caso uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais, onde foram levantados todos os controles internos executados pela empresa.

Tendo como base os princípios fundamentais do controle interno citados acima na fundamentação teórica, pelo autor Almeida (2012), o qual comenta a importância do acesso aos ativos, o confronto dos ativos com registro, amarrações no sistema, auditoria interna, responsabilidade, rotinas internas e segregação de funções. Foi possível comparar com as atividades desempenhadas pela empresa, possibilitando a verificação de falhas, as quais poderiam complicar a eficiência e eficácia nos controles internos executados.

No caso de confronto dos ativos com registros é periodicamente feita a verificação dos registros com os respectivos ativos, sendo estes os numerários como cheques e dinheiros, os ativos imobilizados e também o estoque é comprovado sua real existência.

Em relação as amarrações, do sistema foi possível notar que o sistema é de qualidade e que todas as funções estão amarradas entre si, pois uma área depende da outra. Como por exemplo, o departamento operacional alimenta o sistema quando lança a entrada ou saída de mercadoria, desta maneira influencia diretamente no departamento comercial e financeiro.

Quanto a auditoria interna, a empresa não possui um departamento específico para a realização da auditoria, porém quem tem a responsabilidade de ver se os colaboradores estão cumprindo com suas obrigações corretamente é o responsável de cada departamento. Pois como se trata de uma empresa de médio porte e seu movimento é sazonal, ou seja, ocorrem períodos onde tem mais movimentação de entrada e saída na empresa, o custo não compensa o benefício que ocasionará à empresa.

As responsabilidades e rotinas internas da empresa são bem definidas em todos os departamentos. No primeiro dia de trabalho do empregado, são repassadas

todas as suas tarefas a serem cumpridas, bem como o horário de trabalho e as políticas internas. Ou em casos de mudanças das atividades dos colaboradores, o responsável do departamento explica exatamente o que deve ser feito, a fim de que o objetivo seja cumprido. No entanto, todas essas informações são apenas verbais, não existe nenhum manual ou cartilha que detalhe todas as atividades a serem exercidas e suas políticas.

Desta forma, sugere-se que seja elaborado um manual de controles internos, descrevendo quais são os objetivos de cada área, as atividades desempenhadas por cada colaborador e também descritas todas as políticas executadas pela empresa. Como por exemplo, em casos de falta e atraso do empregado, enfim, tudo deve estar detalhado neste manual. Depois de desenvolvido este material, deve ter um exemplar em local de acesso a todos os colaboradores e também entregar uma cópia para cada funcionário.

Este manual é de grande importância para a empresa, pois serve de segurança em casos de dúvidas em como executar as tarefas. Conforme citado na fundamentação teórica, Dias (2010, p.43) afirma “este representa o direcionador de todos os processos desenvolvidos pela empresa, logo, abrange a totalidade de procedimentos e rotinas necessários para a sua aplicação”.

Por último a segregação de funções, onde a empresa executa corretamente este princípio. Todas as atividades são desempenhadas com a conferência de mais uma pessoa. Desta maneira, evitando a ocorrência de fraude ou em casos de erros, a segunda pessoa que confere o trabalho pode constatar e corrigi-lo.

Apenas o departamento financeiro é composto por uma pessoa, independente dos casos de conferência de numerários do caixa e em verificações de pagamentos e recebimentos onde é conferido também pelo gerente comercial, sendo cumprido o princípio da segregação de funções. Este departamento deve agregar mais uma pessoa, pois em casos de férias ou afastamento por motivo de doença ou acidente do gerente financeiro, o auxiliar poderá realizar suas atividades. Assim, evitará o sobre carregamento dos colaboradores das outras áreas, pois estará realizando atividade de dois departamentos, podendo tornar o trabalho não satisfatório, ou evitar que as tarefas deste profissional não sejam realizadas, acumulando o trabalho para sua volta. Portanto, sugere-se a contratação de um auxiliar para o financeiro.

Quanto a segurança, a empresa apresenta vários meios onde pode assegurar proteção quanto aos seus estoques e bens, mas foi encontrada uma falha nas câmeras. Apenas o escritório tem câmeras de segurança e uma dessas câmeras grava a expedição dos produtos. Como se encontra muito longe da área de carregamento dificulta a visualização da placa do veículo e do próprio produto que esta sendo expedido. Sugere-se então se sejam instaladas novas câmeras para maior segurança da empresa.

Existe uma falha no processo de expedição em casos de venda de resíduos, onde podem ocorrer desvios de cargas, essa fraude acontece com a ajuda do auxiliar operacional. Acontece quando o cliente compra resíduo e na hora do carregamento o transporte é abastecido com soja ou outro produto mais caro do que o comprado, sendo assim gerando prejuízo à empresa. Para que esse risco não ocorra, pode-se fazer a verificação por meio das câmeras, onde mesmo com dificuldade de visualização da imagem gravada, pode ser constatado, pois o carregamento de resíduo é em lugar diferente dos demais produtos. E outra forma é que o auxiliar de expedição, deve observar visualmente o produto que esta sendo expedido, visto que em casos de venda de resíduos não é feito a classificação do produto, onde por meio desse procedimento é verificado o produto correto esta sendo vendido.

Sendo assim, foram comparados os controles internos que deveriam ser executados com os quais são exercidos pelos seus colaboradores, mas não foi encontrada nenhuma falha agravante na qual interferisse a obtenção dos objetivos, apenas essas sugestões onde pode melhorar na execução dos procedimentos.

Independente do controle interno apresentar eficiência ele nunca será perfeito, pois sempre irá conter limitações. Essas limitações como já citadas por Almeida, podem ser funcionários mal instruídos e como também negligentes em suas tarefas diárias. Por consequência disto, a empresa apresenta riscos nas execuções de suas atividades, pois como os processos são executados por pessoas e essas são corruptíveis e vulneráveis os controles nem sempre serão totalmente satisfatórios na obtenção dos objetivos. Portanto, foram detectados alguns riscos onde a empresa deve prestar atenção quanto a essas tarefas desempenhadas.

Um risco encontrado o qual ocasionaria grande prejuízo à empresa, é a queima de sementes. Ocorre com o descuido do operador na hora da secagem da semente, geralmente esse problema acontece à noite, pois o operador dorme. Pode-

se até pegar fogo no silo, gerando uma despesa muito maior. O operador deve ser bem instruído, tomando grande cuidado com a verificação da temperatura na hora da secagem, assim tendo cautela e o operador bem orientado, esse risco nunca será manifestado.

Existem dois tipos de riscos na hora da coleta das amostras. O primeiro seria por meio de negligência do auxiliar responsável, pois pode estar executando de maneira incorreta. Esse risco pode ser auditado tanto pelo responsável operacional como pelo diretor, de preferência pelos dois, onde devem verificar se a tarefa está sendo desempenhada de maneira correta. Outro risco em relação ao recolhimento de amostras seria por meio do cliente, quando ele espalha propositalmente impurezas no fundo da carga, onde o calador não consegue coletar. Sugere-se então que a cada três recebimentos, o auxiliar que esta coletando as amostras se dirija até a descarga e retire uma nova amostra. Em casos de diferenças, ele deve fazer a média aritmética da classificação. Outra sugestão seria orientar os auxiliares na hora da descarga, para que visualizassem se as impurezas estão coerentes com o laudo de classificação, caso constatem disparidade devem informar o gerente operacional para que seja realizada uma nova coleta. Qualquer desses riscos relacionados a amostras, tanto o cliente quanto a empresa podem apresentar prejuízo.

Por último, existe um aviso nas balanças para que o transportador entre devagar e não freie nelas, pois isso pode desregular tanto para mais quanto para menos quilogramas. Deve-se então realizar a conferência entre elas, caso apresente diferença, chama-se a autorizada pelo Inmetro para o ajuste. Se estiverem desreguladas podem apresentar prejuízos tanto para o cliente quando à empresa, sendo um risco a ela.

De modo geral, a empresa apresenta um ótimo controle interno, estando dentro dos conceitos e princípios apresentados anteriormente no referencial teórico, como também consegue atingir seus objetivos propostos.

Os pontos levantados tanto nas falhas encontradas quanto aos riscos descritos, nenhum interfere desfavoravelmente no objetivo final da empresa, o qual é beneficiamento e comércio de sementes. Uma vez que não são agravantes, mas a empresa deve estar atenta para que os riscos sejam os mínimos possíveis e que os controles internos sempre sejam aprimorados para melhor execução de suas atividades.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como propósito analisar os controles internos executados e verificar suas falhas para contribuir melhorias quanto as rotinas desempenhadas na organização estudada. Por tanto, primeiramente foi verificado quais os processos realizados pela empresa, em sequência realizado o levantamento dos pontos falhos nos procedimentos praticados e posteriormente proposto aperfeiçoamentos nas tarefas realizadas sempre buscando melhores resultados.

Compreende-se que os objetivos propósitos foram alcançados, logo esta pesquisa em forma de estudo de caso teve grande importância, pois contribuiu para conhecimento pessoal. O embasamento teórico revisou os aspectos que norteiam o controle interno, com isso foi possível fundamentar o levantamento dos pontos falhos existentes dentro dos processos e adequá-los para que possam suceder melhorias nas atividades exercidas.

No estudo realizado, foi possível aprimorar o conhecimento em relação ao controle interno e compreender melhor todos os aspectos que tangem esse assunto. Foi possível observar a importância do controle interno dentro da instituição, pois ela agrega como uma ferramenta de gestão onde padroniza os processos executados, contribui para detectar erros ou fraudes ocorridas dentro desses processos, colabora na redução dos custos, gera informações confiáveis aos administradores e auxilia na tomada de decisões para a obtenção dos objetivos e os alcances de metas.

A realização o trabalho permitiu verificar a importância do pessoal qualificado, visto que são eles que realizam as atividades dentro da empresa, desde a compra da mercadoria, passando pelos processos de beneficiamentos até sua venda. Para que as tarefas sejam satisfatórias em relação à obtenção de seus objetivos, a qualificação do profissional se torna fundamental, uma vez que as tarefas executadas corretamente os resultados serão satisfatórios.

Em relação a integração dos departamentos dentro da empresa, todos os setores devem trabalhar mutuamente para a execução correta das atividades. O fluxo das informações repassadas de um departamento ao outro deve ser segura quanto a sua veracidade e em tempo hábil, sendo assim o trabalho mútuo dos setores atingirão o objetivo final da empresa.

Desta forma, espera-se que a empresa realize as sugestões propostas como o desenvolvimento de um manual dos controles internos, para que todos os colaboradores tenham segurança quanto aos processos a serem executados, contrate um auxiliar para o financeiro, instalação de mais câmeras para maior segurança, verificação visual da entrada e saída de todos os produtos, bem como tomar cuidado nos riscos identificados buscando sempre condutas eficientes e eficazes para que a empresa vise sempre maior alcance em suas metas e objetivos.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria. Um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARAÚJO, F. J. **A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna**. Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), 1998.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AUDIBRA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- BARALDI, P. **Gerenciamento de riscos empresariais: a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.
- BORGERTH, V. M. C. **Sox: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- COCURULLO, A. **Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo no setor de celulose e papel**. 3 ed. São Paulo: 2004.
- Committee of Sponsoring Organization so fthe Treadway Commission (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. NewYork: AICPA,1992.

CFC. **NBC T 12. Auditoria Interna.** Disponível em < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm> >. Acesso em: 15 fevereiro 2017.

CFC. **Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.** Resolução CFC nº 986/03 de 21 de novembro de 2003. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 03 março 2017.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

D'ÁVILA, M.Z.; OLIVEIRA, M. A. M. de **Conceitos e técnicas de controles internos nas organizações.** São Paulo: Nobel, 2002

DIAS, S. V. dos S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais.** São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, H., MARRA, E. **Auditoria contábil.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5. Ed. São Paulo Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. Ed. São Paulo, Atlas, 2008.

GRAMLIN, A. A.; RETTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria.** 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

JORION, P. **Value at Risk: The New Benchmark for Controlling Market Risk.** The McGraw-Hill, 1997. Traduzido “A nova fonte de referência para o controle do risco de Mercado”. 5. ed. São Paulo: Bolsa de Mercadorias & Futuros, 1998.

MACHADO, F. B. **A lei Sarbanes-Oxley e as empresas brasileiras.** Monografia, Conclusão do curso. Faculdade São Judas Tadeu, Ciências Contábeis, Porto Alegre, 2007.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, O. **Auditoria.** 2011.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ Jr., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

PAULA, M. G. M. A. **Auditoria Interna: Embasamento Conceitual e Suporte Tecnológico.** São Paulo: Atlas, 1999.

PINHEIRO, J. M. dos S. **Da Iniciação Científica ao TCC: Uma abordagem para os cursos de Tecnologia**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, L. de A. A.; LEMES, S. **A lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano**. Disponível em: <http://www.recalledger.com.br/arq_download/A%20Lei%20Sarbanes%20Oxley%20e%20a%20Credibilidade%20do%20Mercado.pdf> . Acesso em: 25 março 2017.

SILVA, M. B. de; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Florianópolis: UDESC, 2002.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Código de ética do Auditor Interno**. 2009. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/images/down/03_IPPF_Codigo_de_etica_01_09.pdf> acessado dia 22/02/2017>. Acesso em: 15 março 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Crêterios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadores em diversos países**. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 23 março 2017.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO

1. São realizadas reuniões periódicas com os sócios para situação da empresa?
Sim () Não (). Se não, por quê? _____
2. Na balança os funcionários impedem que saiam mercadorias sem as correspondentes notas fiscais? Sim () Não (). Se não, por quê?

3. Os controles de entrada e saída dos estoques são eficientes, no sentido de evitar desvios? Sim () Não (). Se não, por quê?

4. Os estoques estão armazenados em locais seguros, havendo adequada proteção contra roubo? Sim () Não (). Se não, por quê?

5. Existe sistema de verificação dos estoques e dos registros, para detectar itens imprestáveis ou danificados? Sim () Não (). Se não, por quê?

6. Os estoques pertencentes à empresa, mas depositados em poder de terceiros, são adequadamente controlados? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
7. O número de contas bancárias está reduzido ao mínimo necessário? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
8. No caso de saída de procurador os bancos são avisados imediatamente? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
9. É prática normal da empresa e preparação mensal de reconciliações bancárias? Sim () Não (). Se não, por quê?

10. É feito o lançamento dos pagamentos diariamente? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
11. Quem efetua a conferência do livro caixa? Sim () Não (). Se não, por quê?

12. Foi estabelecido um limite máximo de pagamento em dinheiro por meio do fundo fixo de caixa? Sim () Não (). Se não, por quê?

13. O dinheiro do caixa é conferido periodicamente? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
14. Foi estabelecido um limite máximo para pagamento em dinheiro por meio do fundo fixo de caixa? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
15. São segregadas as funções de manuseio de recebimentos e registros contábeis? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
16. As Contas a Receber, de qualquer natureza, são periodicamente verificadas e conciliadas com a escrituração contábil? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
17. O acesso às áreas fiscal e contábil, formulários vitais (nota fiscal, fichas, razão etc.) é permitido somente a funcionários atualizados? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
18. Os impostos contabilizados são conciliados periodicamente com os livros fiscais? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
19. As contas são conciliadas periodicamente? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
20. São levantados balancetes mensais? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
21. Uma cópia das notas fiscais é enviada para a contabilidade? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
22. As informações e os cálculos das folhas de pagamentos e outros relatórios que determinam as quantias a pagar aos funcionários são conferidos? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
23. Os empregados marcam cartão de ponto (evidência de que estão trabalhando na empresa)? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
24. As alterações da folha de pagamento (admissões, demissões, horas extras, aumentos salariais etc.) são previamente aprovadas? Sim () Não (). Se não, por quê? _____

25. Existe segregação entre as funções de: compra, recepção, registro e pagamento pelos bens e serviços? Sim () Não (). Se não, por quê?

26. Setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem ou serviço? Sim () Não (). Se não, por quê?

27. As vendas de resíduos são registradas como receitas? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
28. Os cheques são assinados por dois funcionários categorizados? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
29. Todos os cheques são nominativos? Sim () Não (). Se não, por quê?

30. Os registros iniciais dos recebimentos são somados, examinados à procura de alterações, e adequadamente conferidos com os recibos autenticados dos depósitos ou com os extratos bancários, por pessoas que não manuseiam também recebimentos depois do registro inicial? Sim () Não (). Se não, por quê? _____
31. Qual o procedimento de quitação para vendas a vista?

32. Existem meios de segurança na empresa, tanto para o estoque quanto para demais numerários ou imobilizados? Sim () Não (). Se não, por quê?

33. A empresa apresenta apólice de seguros quanto ao estoque, predial e veículos? Sim () Não (). Se não, por quê?

34. A empresa fornece Equipamento de Proteção Individual para os funcionários? Sim () Não (). Se não, por quê?

35. A empresa se preocupa quanto a capacitação do funcionário, fornecendo cursos? Sim () Não (). Se não, por quê?

36. A empresa apresenta meios de estimulação de trabalho como bonificações, gratificações ou benefícios? Sim () Não (). Se não, por quê?
